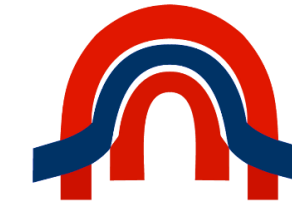




A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal

Cláudio de Paiva Ribeiro

ISCAC | 2018



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Cláudio de Paiva Ribeiro

A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal

Coimbra, abril de 2018



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Cláudio de Paiva Ribeiro

**A tributação do estabelecimento estável na economia
global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal**

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes.

Coimbra, abril de 2018

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma dissertação de mestrado conta sempre com o incentivo e apoio de diversas pessoas, sem as quais este trabalho não seria possível.

Como não podia deixar de ser, começo por agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Cidália Lopes, pela sugestão do tema, bem como pelas sugestões e correções sempre oportunas e úteis, indispensáveis à conclusão desta dissertação.

Aos meus amigos um agradecimento, em especial à Paula, pelo constante apoio e motivação, para a finalização deste trabalho.

E, por fim, à minha família e à Carla, que nunca duvidaram das minhas capacidades e me deram motivação, entusiasmo e carinho, necessários à concretização deste desafio.

RESUMO

A presente dissertação versa sobre uma análise do atual conceito de Estabelecimento Estável (EE) no sistema fiscal, na nova economia global e digital. Em especial, o estudo das propostas recentes da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e da União Europeia (UE).

Iniciámos a nossa análise pelo estudo do conceito de EE na legislação portuguesa e na legislação internacional. Observámos que o conceito atual de EE não se encontra adaptado à nova economia digital e global. O termo “fixo” não é sinónimo de imobilidade pois é possível a existência de lugares de negócios suscetíveis de constituírem EE sem que haja uma efetiva ligação física ao solo. Na atual economia digital é este o desafio. Posteriormente, apresentaram-se e discutiram-se as propostas da OCDE e da UE, as quais têm como objetivo apresentar um novo conceito de EE virtual, bem como de prevenir o abuso por parte dos sujeitos passivos de constituição de EE nos Estados onde desenvolvem as suas atividades. Pretendeu-se dar respostas às debilidades do conceito de EE agência, com especial ênfase no seu uso abusivo através da celebração dos contratos de comissão.

Este trabalho integra-se numa perspetiva de análise doutrinal e jurisprudencial do conceito de EE, não constituindo somente uma revisão da literatura. Assim, na metodologia procedeu-se à recolha da jurisprudência provinda dos tribunais, na sequência da aplicação do conceito de EE e das suas dificuldades, no sentido de discutir e perceber os pressupostos da AT, as contra-alegações dos contribuintes, bem como a posição dos Tribunais perante os casos que são submetidos à sua apreciação.

Concluímos no sentido de que não existe um conjunto pré-definido de requisitos, ou seja, de pressupostos que, por si só, evidenciem a existência de um EE e a sua tributação, pelo que terá de se analisar caso a caso. Uma das questões mais relevantes e controversas é a relação entre o conceito de EE aplicável para efeitos de tributação direta e indireta, o que nem sempre é o mesmo, o que tem originado custos de litígio elevados.

Palavras-chave: Estabelecimento Estável; Economia digital; Desafios de tributação; Soberania fiscal; Relatório BEPS; Art.º 5 do CIRC; Art.º 5 do MCOCDE.

ABSTRACT

This essay focuses on an analysis of the current concept of permanent establishment (EE) in the tax system, in the new global and digital economy. In particular, the study of the recent proposals by the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) and the European Union (EU).

We started our analysis by studying the concept of EE in the Portuguese legislation and in international legislation. We observed that the current concept of EE is not adapted to the new digital and global economy. The term "fixed" is not a synonym of immobility because the existence of susceptible business places is possible it is possible to constitute EE without an effective physical connection to the ground. In the current digital economy this is the challenge. Subsequently the proposals of the OECD and the EU were presented and discussed, which aims is to introduce a new concept of virtual EE, as well as to prevent the abuse on the part of taxable persons from constitution of EE in States where they develop their activities. The intention is to give answers to the weaknesses of the EE agency concept, with special emphasis on the misuse through signing of commission contracts.

This work integrates in a doctrine and jurisprudence perspective analysis of the EE concept, not constitute only a literary review. Therefore, in the methodology a collection of judgments from the courts has been done, following the implementation of the EE concept and its difficulties, in order to discuss and understand the assumptions of the TAA, the counter-allegations of taxpayers' money, as well as the position of the courts in these cases which are brought to its attention.

We conclude that there is not a pre-defined set of requirements, i.e., assumptions which, by itself, reveal the existence of an EE and its taxation, which will have to be analyzed case by case. One of the most relevant and controversial issues is the relationship between the concept of EE applied to the purposes of direct and indirect taxation, which is not always the same, and has increased given the costs of dispute.

Keywords: Permanent establishment; Digital economy; taxation challenges; tax sovereignty; BEPS report; Art.º5 of the Corporate Income Tax Code; Art.º 5 of the OECD Convencion Model.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 - CONCEITO DE EE NO MCOCDE E A SUA ADOÇÃO PARA O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	4
1. Introdução	4
2. O conceito de EE para efeitos de tributação do rendimento, o MCOCDE e a sua adoção para o sistema fiscal português	6
3. O conceito de EE para efeitos de Iva	20
4. A questão da tributação de serviços e das situações triangulares e o EE	21
5. Considerações Finais	25
CAPÍTULO 2 – O CONCEITO DE EE NA NOVA ECONOMIA GLOBAL E DIGITAL	28
1. Introdução	28
2. Comércio eletrónico e as recomendações da OCDE para a necessidade de adaptação do conceito de EE	30
3. O Plano de Ação BEPS e o conceito de EE	38
3.1. Ação 1 – Abordar os desafios da economia digital	41
3.2. Ação 6 – Impedir a utilização abusiva de tratados internacionais	42
3.3. Ação 7 – Impedir a caracterização de EE de maneira artificial	43
3.4. Alterações propostas ao art.º 5, n.º 5 e n.º 6 do MCOCDE	46
3.5. Alterações propostas ao art.º 5 do CIRC	51
3.6. Estratégias para evitar o uso abusivo do conceito de EE	54
3.7. O pacote anti evasão da União Europeia, como resposta ao BEPS	57
4. Considerações Finais	59
CAPÍTULO 3 – O CONCEITO DE EE: A JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA	63
1. Introdução	63

2.	Metodologia de Investigação	63
2.1.	Questões da Investigação	65
2.2.	Definição da Amostra	65
3.	Análise dos Acórdãos	67
3.1.	Acórdão do TCAS de 29-01-2008, processo n.º 02161/07	68
3.2.	Acórdão do STA de 07-05-2008, processo n.º 0200/08	72
3.3.	Acórdão do TCAS de 09-12-2009, processo n.º 03188/09	74
3.4.	Acórdão do CAAD de 14-05-2013, processo n.º 1/2013-T	80
3.5.	Acórdão do CAAD de 01-10-2012, processo n.º 44/2012-T	83
3.6.	Acórdão do CAAD de 26-10-2013, processo n.º 154/2013-T	87
3.7.	Acórdão do CAAD de 31-10-2013, processo n.º 84/2013-T	91
4.	Discussão dos resultados	98
5.	Considerações finais	104
CAPÍTULO 4 – CONCLUSÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS		105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		108

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Significado da expressão “exclusiva ou “quase exclusiva.....	49
Figura 2: Teste subjetivo para averiguar se uma pessoa está “relacionada com uma empresa”.....	50
Figura 3: Teste objetivo para averiguar se uma pessoa está “relacionada com uma empresa”.....	50
Figura 4: Análise comparativa das medidas do relatório BEPS e do pacote anti evasão fiscal da UE.....	58
Figura 5: Os acórdãos do TA – CAAD objeto de análise.....	68
Figura 6: Análise jurisprudencial em Portugal: síntese dos resultados.....	98

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Distribuição quanto a dúvidas no Teste EE ou Tributação de EE.....	99
Gráfico 2: Análises efetuadas ao teste de EE.....	99

Lista de siglas

ACE	Agrupamentos Complementares de Empresas
AEIE	Agrupamento Europeu de Interesse Económico
AT	Autoridade Tributária
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shipping</i>
B2B	<i>Business to Business</i>
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CDT	Convenções sobre Dupla Tributação
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DIT	Direito Internacional Tributário
DIVA	Diretiva do IVA
DL	Decreto de Lei
DTE	Dupla Tributação Económica
DTI	Dupla Tributação Internacional
DTJ	Dupla Tributação Jurídica
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EE	Estabelecimento Estável
EM	Estado Membro da União Europeia
FMI	Fundo Monetário Internacional
IJ	Impugnação Judicial
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MCCCIS	Matéria Coletável Comum Consolidada do Imposto sobre Sociedades
MCOCDE	Modelo de Convenção da OCDE
NIF	Número de Identificação Fiscal

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PIB	Produto Interno Bruto
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
RG	Reclamação Graciosa
RITI	Estados Membros
RNPC	Registo Nacional de Pessoas Coletivas
SEC	Sociedades Estrangeiras Controladas
SP	Sujeito Passivo
STA	Supremo Tribunal Arbitral
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TCA	Tribunal Central Administrativo
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TIEAs	<i>Tax Information Exchange Agreements</i>
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
EU	União Europeia

INTRODUÇÃO

A presente dissertação versa sobre a análise crítica e normativa do conceito de EE na nova economia global e digital, em especial as propostas recentes da OCDE e da UE.

O tema é importante por vários motivos.

O EE das empresas é um elemento central na determinação dos direitos de tributação nos tratados fiscais, sendo utilizado para determinar se existe suficiente presença de uma empresa num país para justificar a sua tributação. Justifica-se por questões de eficiência (como um guia, quer para as empresas, quer para as Autoridades Tributárias (ATs)), e de equidade e em termos de regulação, pois visa repartir o poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, por forma a evitar a DTJ internacional. Na realidade, o EE é um dos mecanismos que permite tributar na fonte bem como limitar essa mesma tributação (Dourado, 1991). É fundamental, na tomada de decisão, e no domínio da gestão fiscal, de uma empresa não residente que tencione desenvolver uma atividade noutro país, ter em conta dois diferentes níveis. Quando a existência de EE não é originada de forma consciente, i.e., nas situações em que a entidade não residente deseje manter-se enquadrada como tal e sem EE no país de acolhimento ou se as atividades desenvolvidas pela entidade não residente nesse país não podem aí constituir um EE (Xavier, 2014; Teixeira, 2007). A sua tributação é, pois, distinta e tem consequências fiscais diferentes, consoante a existência ou não de EE.

A sociedade e os sistemas fiscais estão em constante mudança. O processo de globalização acelerou o ritmo e introduziu complexidade na sociedade e nos fenómenos tributários (Brites, 2017). Potenciado pela economia digital, verificou-se nas últimas décadas, uma significativa alteração do contexto em que se desenvolve a política fiscal, que se justifica com o aumento da mobilidade de pessoas e, sobretudo, dos capitais, o que conduziu a uma maior interdependência entre os sistemas fiscais de diversos países. O atual sistema fiscal não acompanhou esta evolução digital, o que aumentou as possibilidades de evasão e fraude fiscal, bem como esquemas de planeamento fiscal pelas grandes multinacionais.

Assim, em 2013, a OCDE levou a cabo o projeto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*¹ – o qual é politicamente suportado pelo G20 e que conta ainda com os países em desenvolvimento, as Nações Unidas, o Banco Mundial e FMI². Este projeto deu origem a um relatório onde se abordam temas relevantes da fiscalidade internacional, num contexto de globalização e integração económica, relacionados com técnicas de evasão e planeamento fiscal agressivo, que acabam na erosão da base tributária e na deslocalização de rendimentos. O seu objetivo é identificar os principais fatores que conduzem à erosão da base tributável e transferência de lucros. Estando o projeto BEPS no centro da agenda fiscal internacional, é de enorme importância analisar as suas diferentes propostas, bem como o seu possível impacto nos sistemas fiscais.

Mais tarde, em linha com as recomendações da OCDE, surge a resposta por parte da UE através do pacote anti evasão. Este projeto assenta no princípio fundamental de que as empresas devem pagar a parte dos impostos que lhes corresponde no país onde desenvolvem a sua atividade económica. O seu objetivo passa por apresentar uma estratégia externa, dirigida aos Estados terceiros, de boa governação fiscal e aplicar o BEPS de forma harmonizada e compatível com a jurisprudência do TJUE, tendo em vista o bom funcionamento do mercado interno. O pacote é composto por diversas medidas *soft law* e assenta em seis vetores específicos. São eles os seguintes: i) evitar a dedutibilidade de juros inflacionados, mas opção pela exclusão de empresas financeiras; ii) disciplinar os regimes de tributação à saída; iii) criar um regime harmonizado de cláusulas antiabuso; iv) definir regras relativas às sociedades estrangeiras controladas v) cálculo dos rendimentos das sociedades estrangeiras controladas vi) criar um quadro específico para enfrentar as assimetrias híbridas.

Perante estes novos cenários, tornou-se indispensável reequacionar a problemática da tributação num mundo cada vez mais global e digital. Nesta nova economia, potenciada pelas novas tecnologias de informação e comunicação, verifica-se uma desatualização do conceito de EE. Segundo o art.º 5 do MCOCDE, a sua definição foi elaborada para ser aplicada a atividades económicas que se desenvolviam

¹ Ver: OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing; e OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

² Sobre o background e contexto do projeto Vd. Ernick, David (2013) “Base Erosion, Profit Shifting And the Future of the Corporate IncomeTax” *Tax Management International Journal*. 42, pp.3-7.

fundamentalmente num mundo físico, pelo que gera diversos problemas quando aplicada às atividades do atual mundo global e digital.

Foram, então, elaboradas as seguintes questões de investigação:

- Quais os principais problemas de aplicação prática do atual conceito de EE na nova economia global e digital?
- Que propostas existem da OCDE e da UE para um novo conceito de EE?
- O tratamento Fiscal dos EE tem sido bem aplicado em Portugal?
- O conceito de EE em Portugal é de interpretação complexa, por parte dos intervenientes no sistema fiscal? Do lado do setor privado, qual a perceção dos contribuintes não residentes em relação ao conceito de EE? E do lado do setor público, o conceito de EE é complexo do ponto de vista da sua aplicação?
- Das irregularidades identificadas, qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?

É da resposta a estas questões que trata o presente trabalho.

Assim, este estudo encontra-se dividido em quatro partes. Iniciamos a nossa análise, como não podia deixar de ser, pelo estudo do conceito de EE no MCOCDE e a sua adoção para o sistema fiscal português. De seguida, e num contexto global e digital, o nosso foco centrar-se-á na análise dos principais problemas que o conceito de EE introduz na soberania fiscal dos diferentes países. Analisamos, a este propósito, numa perspetiva normativa e crítica, as propostas de um novo conceito de EE da OCDE e da UE. Em terceiro lugar, procuraremos, através de uma análise jurisprudencial em Portugal, aferir acerca da complexidade que o conceito de EE acarreta no caso da sua aplicação no sistema fiscal português. Para o efeito, elegemos sete (7) acórdãos de jurisprudência, os quais são o ponto de partida para a nossa análise. Por fim, no quarto capítulo, retiramos as conclusões que decorrem da análise efetuada, bem como as limitações do estudo e as perspetivas para investigação futura.

CAPÍTULO 1 - CONCEITO DE EE NO MCOCDE E A SUA ADOÇÃO PARA O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

1. Introdução

A noção de EE é crucial em matéria de tributação internacional, pois procura garantir alguma segurança aos sujeitos passivos envolvidos em operações transfronteiriças e assegurar uma repartição equitativa das competências tributárias entre diferentes Estados, o Estado de origem (com base no princípio da territorialidade) e o Estado de residência (com base no princípio da tributação do rendimento global mundial) (Pereira, 2016; Abreu, 2012).

Segundo a OCDE “Os tratados para tributar os lucros das empresas utilizam o conceito de EE como uma regra básica ou limiar para determinar se um país tem ou não direito de tributação em relação aos lucros das empresas de um contribuinte não residente.” (...) O conceito de EE funciona também como uma regra de origem na medida em que, regra geral, os únicos lucros das empresas de um não residente que podem ser tributados por um país são aqueles que são atribuíveis a um EE³ (Santos e Lopes, 2016).

A problemática referente ao conceito de EE está indissociavelmente ligada à soberania tributária dos Estados, sendo um dos fatores que mais afeta a soberania fiscal dos diferentes países.⁴

Numa fase inicial, e do ponto de vista da soberania tributária, os Estados apenas se relacionavam internamente com os seus nacionais. A mobilidade dos cidadãos e das empresas, o livre acesso e o livre direito de estabelecimento e de domicílio noutras espaços geográficos tiveram como consequência óbvia a necessidade de reformulação do

³ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, p. 34-35. No entanto, o conceito de EE não é sempre necessário. A OCDE reconhece que “podem ser tributadas num determinado país certos lucros, sem que exista no mesmo um EE. São eles: (i) os lucros derivados de bens imobiliários, que, em todos ou quase todos os tratados, podem ser tributados pelo país de origem onde está localizado o imóvel; (ii) lucros que incluem certos tipos de pagamentos que, dependendo do tratado, podem incluir dividendos, juros, royalties ou taxas específicas, em que o tratado permite ao país de origem tributar o rendimento; (iii) ao abrigo de alguns tratados, os lucros provenientes da cobrança de prémios de seguro ou garantias de risco no país de origem; (iv) em alguns tratados, os lucros provenientes da prestação de serviços se a presença do prestador no país de origem reunir determinadas condições “(ibidem)..

⁴ Este conceito é usado nos acordos de dupla tributação, de acordo com a OCDE e também nos impostos internos dos Estados. Sobre este assunto, ver, entre outros, (Pereira, 2013).

poder de tributar e do dever de pagar impostos. Isto levou a que todos quando em determinadas condições permaneçam ou exerçam, com caráter de regularidade e de forma habitual, certas atividades noutros Estados que não os da respetiva nacionalidade, aí estejam, ou possam estar sujeitos ao respetivo poder tributário (Cardona, 2005).

A nacionalidade foi, então, substituída pela residência.⁵ Assim, atualmente, a nível da ordem jurídica interna, recai sobre os residentes um dever geral de pagar impostos segundo a doutrina do rendimento mundial, e sobre os não residentes um dever «limitado» de pagar impostos pelos rendimentos auferidos nesses Estados (Cardona, 2005).

O EE envolve, no seu âmbito de aplicação, uma mudança dos termos usuais da ponderação entre o poder de tributar do Estado da fonte e da residência. No que toca aos rendimentos empresariais, o direito de tributar do Estado da fonte encontra-se dependente do preenchimento de requisitos mais exigentes, relacionados com a existência de um EE. Em contrapartida, preenchidos tais requisitos, o direito de tributar do Estado da fonte pode atingir uma amplitude bastante próxima da que habitualmente caracteriza o direito de tributar do Estado da residência (baseada num elemento de conexão pessoal)⁶ (Pereira, 2013).

O conceito de EE é elemento de conexão fundamental de cuja existência e verificação vai depender o exercício do poder de tributar do Estado da respetiva instalação⁷. Procedemos, então, na secção seguinte à análise do conceito de EE e dos seus principais problemas.

⁵ Cfr. art.º 15 do CIRS e 4 do CIRC. Porém, e a título meramente exemplificativo refira-se que o sistema fiscal norte-americano continua a ter como elemento subjetivo de incidência tributária o da nacionalidade.

⁶ Conforme refere (Teixeira, 2007), “a dicotomia tributação por conexão pessoal (no caso dos residentes) e tributação por conexão real (no caso dos não residentes) é afetada por estes desenvolvimentos. Alguns autores consideram que se poderá já adicionar àquelas duas formas de tributar uma terceira, a dos não residentes tributados por conexões pessoais, ou seja, os não residentes com EE no Estado da fonte, mediante uma “personalização” de estabelecimento estável”. Teixeira, Manuela Duro (2007) *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina, p. 33-34.

⁷ Como acentua (Pires, 1984) “O estabelecimento estável é um dos possíveis elementos de conexão, uma vez que o exercício da atividade e o exercício da atividade com caráter habitual... podem também ser concebidos e qualificados como pressupostos do poder de tributar do respetivo Estado.” Pires, Manuel (1984) *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, p. 730.

2. O conceito de EE para efeitos de tributação do rendimento, o MCOCDE e a sua adoção para o sistema fiscal português

Na doutrina de meados do século XX, desenharam-se duas tendências para a definição de EE, foram elas a teoria da realização e a da pertença económica. Na teoria da realização, só seriam EE, as instalações que adquirissem ou realizassem diretamente um lucro, tendo, portanto, um carácter imediatamente produtivo (Carrol, 1933)⁸. Por sua vez, na teoria da pertença económica, para existência de um estabelecimento, era necessário apenas que as instalações se inserissem na economia de um país, independentemente do seu carácter imediatamente produtivo (Ehrenzweig, 1949)⁹.

Entre nós, as CDT – que seguem de perto o art.º 5 do MCOCDE - consagram a teoria da pertença económica, muito embora lhe introduzam algumas limitações em nome da teoria da realização.

Na noção de EE verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma (Abreu, 2012).

O conceito de EE está consagrado no artigo 5.º do MCOCDE, o qual o define como sendo *uma “instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade”*.

A lei não define o requisito da instalação fixa necessário para que o estabelecimento seja considerado “estável”, pelo que, em regra, só caso a caso se pode aferir se a instalação goza de certo grau de permanência ou se foi criada com carácter estritamente temporário, o que, obviamente, depende da natureza da atividade exercida¹⁰ (Abreu, 2012).

⁸ Carrol, Mitchell. B (1933) *Méthodes de ventilation des revenus imposables. L'imposition des entreprises étrangères et nationales*. Genebra.

⁹ Ehrenzweig, Albert A.; Koch, Fritz E. (1949) *Income Tax Treaties*. Nova Iorque: Commerce Clearing House, p. 103.

¹⁰ Segundo os Comentários (§ 4) ao n.º 1 do art.º 5 do MCOCDE, a expressão “lugar fixo de negócios” inclui as instalações, equipamentos e/ou materiais utilizados para execução das atividades da empresa, servindo ou não exclusivamente esse fim. Pouco importa que a empresa seja proprietária ou arrendatária desse local, instalações ou meios, podendo o lugar de negócios estar nas instalações de outra empresa.

Existe consenso entre os autores (Nabais, 2010; Calçada Pires, 2011; Xavier, 2011; Abreu, 2012 e § 2¹¹) quanto à necessidade de verificação conjunta ou cumulativa das seguintes condições para a existência de EE:

- a) material ou física - existência de um local de negócio (instalação);
- b) geográfica e temporal – que esse lugar seja fixo “fixidez” (elemento estático), geográfica e temporalmente (ligado à permanência);
- c) empresarial - O exercício efetivo de uma atividade (elemento dinâmico) com carácter principal.

Quanto à primeira condição, a existência de uma instalação, são considerados indicadores relevantes, a mera presença no local ou a mera disponibilidade de certo espaço (Calçada Pires, 2011; § 4 e § 4.2). Não é relevante o título legal por que se opere a utilização da instalação, a qual pode ser propriedade da empresa, ou objeto de locação, ou até mesmo ocupada de forma ilegal, nem o carácter da sua utilização (exclusiva ou simultânea com outras pessoas) (Pires, 1984; Mesquita, 1998; Palmeira, 2006; Barros & Lopes, 2010 e § 4 a § 4.2).

Assim, considera-se existir uma instalação se, atendendo à sua substância, esta estiver ao “dispor da empresa” durante determinado período de tempo (Palmeira, 2006; § 4.2 a § 4.5).

Quanto ao elemento “fixidez”, é condição essencial que a instalação seja fixa (podendo implicar aspetos tangíveis, sejam eles um edifício ou maquinaria), no sentido de existir uma ligação entre a instalação e um determinado ponto geográfico¹², não se impondo, contudo, a implantação no solo ou num ponto fixo (Barros & Lopes, 2010 e § 5). Pois em alguns casos, a presença física de estaleiros de construção, faz-se com referência a uma área geográfica (local), podendo existir movimentação dentro de um determinado território, desde que esse território se constitua como “um todo coerente” na atividade, o que se assegura desde que o espaço possa ser considerado numa mesma

¹¹ Sempre que for feita referência ao § será correspondente aos comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

¹² Crf. § n.º 5 e 20 dos Comentários ao MCOCDE, no sentido em que se deve recusar a qualificação de EE quando se verifique que não existe qualquer suporte ou instalação material para efeitos do exercício de qualquer atividade.

localização, incluindo contratos e clientes relacionados (Calçada Pires, 2011; Abreu, 2012; § 5.1 a § 5.4 e §20).

A “presença física” tem sido aferida através da existência de “uma relação de contacto entre o lugar de negócios e um ponto geográfico específico”¹³, sendo que, tradicionalmente, esse “ponto de contacto” tem sido entendido como de um contacto “fixo” com o solo.¹⁴ O aparecimento de novas formas de exploração comercial fez com que tal conceito tenha sido gradualmente ampliado para abranger outras atividades¹⁵ (Abreu, 2012).

É ainda necessário que essa instalação tenha um certo grau de permanência e “regularidade”, a qual deve ser avaliada casuisticamente, porque normalmente a permanência mínima exigida é de seis meses (Abreu, 2012; Palmeira, 2006; §6 e § 6.3); a verdade é que não existe um prazo certo e determinado identificado na maioria das situações, com exceção da norma do n.º 3 do MCOCDE (Calçada Pires, 2011).

Para aferir a “permanência”, não relevam as interrupções, existindo até diversas situações em que não é exigido qualquer grau de permanência, como são o caso de atividades de natureza recorrente, ou atividades de curta duração exercidas exclusivamente no país em questão, desde que não se tratem de situações abusivas e de evasão fiscal como sejam a separação de projetos com identidade de clientela, localização

¹³ O Supremo Tribunal de Justiça alemão tratou da questão “lugar de negócios” dentro de uma área delimitada especialmente. Nesse caso, um “leiteiro” vivia numa cidade e entregava leite e outros produtos similares diariamente noutra cidade. As autoridades fiscais dessa cidade consideravam que o leiteiro realizava as suas atividades nas ruas onde ele regularmente entregava o leite. O Tribunal entendeu que uma “rua” não poderia ser entendida como um “lugar de negócios” e que, portanto, não existiria um EE. Cfr. Caliendo, Paulo (2005) *Estabelecimentos permanentes no Direito Tributário Internacional*. São Paulo, p. 109.

¹⁴ No chamado caso “Market Vendor” (um empresário holandês que operava na Alemanha e vivia na Holanda), constatava-se que, todas as semanas esse vendedor visitava mercados em diferentes cidades da Alemanha onde abria um *stand* com os seus produtos. Esses *stands* não eram fixos ao solo e nem era utilizada qualquer forma de construção. O Tribunal alemão entendeu que as exigências de caracterização de uma presença física estavam configuradas, ou seja, certo contacto com o solo e lugar específico para realização de negócios. Dessa forma, julgou pela existência de EE. Cfr. Caliendo, Paulo (2005) *Estabelecimentos permanentes no Direito Tributário Internacional*. São Paulo, p.110.

¹⁵ Cfr Abreu (2012), em 25/01/2008, um Tribunal australiano veio considerar um helicóptero, com capacidade para transportar entre 15 e 18 pessoas, como um “equipamento substancial”. Esse helicóptero, propriedade de uma sociedade norueguesa, estava alugado a uma empresa australiana que o usava para transportar trabalhadores dentro da Austrália, pelo que o referido Tribunal considerou que existia em EE na Austrália, (<http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?docid=AID/AID2006314/00001>).

e contratos, visando evitar a existência de EE (Pires, 1984; Calçada Pires, 2011; § 6; § 6.2; § 7 e § 18).

Outro requisito que é exigido é o exercício efetivo de uma atividade (o elo de ligação é feito através da expressão “através da qual”) de natureza principal num local à disposição da empresa, controlável por ela e com ligação à atividade desenvolvida, mesmo que essa atividade não seja realizada diretamente por seres humanos¹⁶, podendo ser através de meios automáticos, como sejam máquinas de *vending* ou jogos, como é o caso em que a empresa não só procede à montagem de máquinas de jogo ou outras, como também explora e procede à respetiva manutenção por sua conta¹⁷, o que coloca novos problemas em relação ao conceito de EE face ao comércio eletrónico, conforme será analisado mais adiante¹⁸ (Cardona, 2005; Leitão, 2007; Calçada Pires, 2011; § 4.6 e § 10).

Face ao exposto, deve atender-se sobretudo à natureza da atividade desenvolvida e “(...) *se a mesma constitui, ou não, uma parte essencial e significativa da atividade da empresa como um todo*”, não sendo exigido que a atividade do EE seja da mesma natureza da que é realizada pela empresa, nem que exista uma contribuição direta para os lucros da empresa e também não é exigido o “caráter produtivo” do EE¹⁹ (afastando-se, por conseguinte, a teoria da realização²⁰) (Pires, 1984; Palmeira, 2006; Xavier, 2011; § 7 e § 24). A única exigência é a de que a atividade sirva os “propósitos gerais” da empresa e que tal conduta (atividade) seja negocial²¹, isto é, tenha conexão com a realização de negócios²² (Abreu, 2012).

¹⁶ Cfr Abreu (2012), a mesma questão tem surgido em relação à dúvida se os animais podem ser considerados como estabelecimento estável. Na prática administrativa americana, um cavalo de corrida foi considerado como um “lugar de negócios” e caso participasse numa série de competições poderia ser considerado como um “lugar de negócios”. Abreu, José Carlos (2012) *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica, p. 48, nota de rodapé 47.

¹⁷ Cfr. § 10 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

¹⁸ *Infra*, ponto 2 do capítulo 2.

¹⁹ Cfr. § 7 dos Comentários ao artigo 5.º do MCOCDE.

²⁰ Cfr. § 7 dos Comentários ao artigo 5.º do MCOCDE que confirma este entendimento.

²¹ A atividade negocial não precisa de ser ativa. Pode-se caracterizar como atividade negocial o *leasing* de equipamentos, espaço ou propriedade. Contudo o EE deve servir os propósitos da atividade negocial e não ser sujeito a essas atividades. A mera propriedade de um ativo, por ex., uma propriedade imobiliária, não é suficiente para caracterizar a existência de um EE. Em relação à propriedade intangível, ela pode constituir um EE quando tais atividades foram realizadas no quadro geral de atividade do EE.

²² Assim, p. ex., a simples manutenção de casas de repouso ou de recreação para empregados ou ainda a mera distribuição de óleo, gás ou eletricidade não constitui um EE.

No MCOCDE o EE, e quanto ao *tipo de organização*, distingue-se entre estabelecimentos reais (elemento objetivo), que ocorre quando uma empresa não residente atua noutro Estado Contratante através de “qualquer **instalação fixa** em que a empresa exerce toda ou parte da sua atividade” e estabelecimentos pessoais (elemento subjetivo), que se verifica quando um **agente dependente** “atue por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, num Estado Contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa” (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

É consensual, entre os autores, que relativamente ao estabelecimento pessoal, não é necessária a verificação cumulativa das condições acima analisadas, a saber: a existência de um local de negócio; a fixidez e permanência da atividade; e o exercício efetivo da atividade (Calçada Pires, 2011; Abreu, 2012; Xavier, 2014).

Atendendo às características supra, a definição de EE pode ainda ser efetuada tanto positivamente²³ como negativamente²⁴ (Cardona, 1995; Guimarães, 2000; Palmeira, 2006; Leitão, 2007; Calçada Pires, 2011; Xavier, 2011; Abreu, 2012).

No primeiro grupo – EE de instalação fixa - (exigindo-se permanência) o n.º 2, do MCOCDE vem integrar positivamente, no conceito de EE, uma série de exemplos padrão, desde que cumpram as condições que emanam do n.º 1 (Palmeira, 2006; Leitão, 2007; Xavier, 2011 e §12). A listagem positiva poderá, ainda, ser desdobrada em listagem típica e atípica. São considerados casos típicos²⁵: um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais. São casos atípicos, ou EE por ficção, como alguns autores designam, os casos especiais dos “estaleiros de construção, de instalação ou de montagem” e o do “agente”, descritos no n.º 3 e 5, do MCOCDE. A sua caracterização como um caso atípico de EE deve-se ao facto de que essas atividades representam uma ampliação do conceito de EE descrito na “regra geral”²⁶ (Abreu, 2012).

²³ Cfr. n.º 2 do art.º 5 do MCOCDE

²⁴ Cfr. n.º 4 do art.º 5 do MCOCDE

²⁵ Poderá ainda fazer-se uma distinção entre os casos típicos. Esses podem ser de duas espécies: “lugar de negócios” e “EE típico”. São “lugares de negócios” a fábrica, o escritório, a oficina, a mina, uma pedreira ou qualquer outro local para extração de recursos naturais. Por outro lado, trata-se de um “EE típico” um local de direção e a sucursal.

²⁶ Existe aqui uma preferência face à regra geral prevista no n.º 1 do art.º 5 do MCOCDE. Neste caso, a norma especial prevista no n.º 3 do referido artigo prevalece sobre a regra geral.

A enumeração negativa descreve um conjunto de factos que não permitem a verificação de um EE, pela ausência de elementos essenciais a esse conceito. O primeiro elemento negativo do conceito de EE provém da interpretação *a contrario* do n.º 3 do MCOCDE, onde se integram as instalações ocasionais ou temporárias - que têm por característica a temporalidade, em oposição ao conceito de permanência²⁷, pelo que surgirá um EE unicamente se a duração dessa atividade exceder doze meses (Abreu, 2012 e n.º 3 do MCOCDE). Se esse prazo não for alcançado, não estão preenchidos os requisitos que conduzem à presença de um EE, mesmo que exista um escritório ou instalações associadas às atividades de construção. É o caso dos locais ou “estaleiros de construção, de uma instalação ou de montagem.”²⁸ (Xavier, 2011; Abreu, 2012).

O n.º 4 do MCOCDE vem excluir as atividades com natureza preparatória ou auxiliar,²⁹ apesar de desenvolvidas por uma instalação fixa nas quais se integram gabinetes de estudo de mercado e estatísticas, escritórios ou agências de publicidade, laboratórios de estudo, pesquisa e investigação, escritórios de assistência à venda e à pós-venda de equipamento, mercadorias e bens, instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias, as centrais de compras ou um escritório para a observação de mercados ou “qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar³⁰” (Sanches, 2009; Xavier, 2014).

Relativamente a tais elementos julgamos pertinente tecer algumas considerações de índole genérica relativamente a dois principais aspetos: é o caso do carácter preparatório ou auxiliar das atividades e o caso da cumulação das atividades mencionadas nas alíneas *a*) e *e*) do n.º 4 do art.º 5 do MCOCDE.

²⁷ Em regra, não representam um caso de lugar de negócios. A sua inclusão no conceito de EE deve-se, contudo, à importância económica que estes representam para os Estados envolvidos, e também porque, regra geral, beneficiam dos equipamentos sociais desses Estados.

²⁸ O termo inclui não somente a construção de prédios, mas também estradas, pontes, canais, oleodutos, esgotos, escavações, etc. (cfr. § 17 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE)

²⁹ As atividades preparatórias ou auxiliares são aquelas nas quais não existe o exercício de uma “parte essencial e significativa da atividade da empresa enquanto um todo” (cfr. § 24 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE).

³⁰ Cfr. n.º 4 do art.º 5 do MC OCDE. (a este propósito são relevantes § 21 a 30 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE).

O caráter auxiliar ou preparatório deverá ser aferido através da análise da relação existente entre a atividade económica da empresa, consagrada no seu objeto social, e, as outras atividades também por ela desenvolvidas.

Quanto à acumulação de atividades exercidas numa instalação fixa é necessário verificar se, neste caso, não estamos em presença de uma atividade autónoma, no campo económico, suscetível de ser configurada como EE, caso contrário em princípio, as mesmas não constituem um EE.

É muito usual nos dias de hoje, as empresas exercerem com frequência a sua atividade no estrangeiro, por intermédio de representantes ou agentes, assim em oposição ao conceito de “EE material”, a lei, prevê ainda uma modalidade em que se verifica a existência de EE sem a presença de uma instalação fixa (“EE pessoal”), nos casos e nas condições previstas no § 5º dos comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

Todavia, para que a empresa possa efetivamente ser tributada de acordo com as regras próprias do EE é necessário que esse agente ou representante não seja um agente independente³¹, isto, é, que não se trate de pessoas que exercem com caráter de habitualidade e com efetiva autonomia e independência as suas atividades, mas sim que habitualmente exerçam poderes para concluir contratos em nome dessa empresa.

A independência resulta, por conseguinte, de certas características jurídicas que a fundamentam, designadamente as da respetiva independência funcional da empresa; ele atua em seu nome e por sua conta no âmbito normal da sua atividade profissional, e não depende em exclusivo da atividade exercida por conta da empresa (Cardona, 2005).

O que é relevante então identificar neste domínio é a relação estabelecida entre a “pessoa” em causa e a sociedade não residente, nomeadamente quanto à dependência daquela em relação a este e quanto aos poderes que são atribuídos e utilizados, de modo a que se possa fazer uma distinção essencial do que separa os representantes independentes dos representantes dependentes. Ou seja, o elemento fundamental deixa de ser a presença física e a permanência e passa a ser a existência de determinado vínculo jurídico entre a “pessoa” e a empresa não residente (Abreu, 2012).

³¹ O n.º 6 do art.º 5 do MCOCDE clarifica que a atividade de um agente independente não constitui um EE da empresa, desde que o aludido agente atue no âmbito normal da sua atividade.

O que permite destringir o representante independente do representante dependente é não só um critério jurídico, mas também um critério económico. O representante independente – comissário – tem o seu estatuto derivado de um mandato sem representação, nos termos do qual pratica atos jurídicos em nome próprio, embora por conta de outrem e, além disso, deve ser livre, do ponto de vista económico, de organizar o seu trabalho, escolher os seus empregados e a sua clientela, sendo remunerado por uma comissão e ocorrendo ele próprio aos seus encargos. Ao contrário, o representante dependente deve ser juridicamente investido de autoridade que lhe permita celebrar contratos em nome da empresa que representa (caso contrário não se estará perante um EE), devendo, além disso, depender economicamente da empresa representada, estando submetido à sua direção, sendo remunerado por salário fixo e reembolsado dos seus encargos gerais. Os contratos por elas firmados devem ser capazes de criar obrigações válidas para a empresa que representam. Isso deve ser comprovado em cada ato individualmente e em conformidade com os poderes conferidos³² (Xavier 2011).

Assim, é considerado agente dependente aquele que estiver vinculado a relações de subordinação, por seu turno o conceito de independência exige que o agente dirija o seu negócio de modo próprio, utilize o seu nome e assuma para si os riscos comerciais na sua atividade³³, muito embora o MCOCDE não refira expressamente o facto de o agente independente suportar os riscos do negócio, sendo suficiente que atue no âmbito da sua atividade³⁴. Isto é, o agente independente será caracterizado como EE unicamente em relação às atividades nas quais ele for considerado dependente, legal ou economicamente, ou às atividades em que ele exceda os limites do exercício normal dos seus negócios³⁵ (Xavier 2011).

³² Vigora nos Comentários (§ 32) ao art.º 5 do MCOCDE a chamada interpretação económica. Isto é, deve-se verificar de facto se a “pessoa” possui autoridade para concluir contratos, sendo decisiva a substância desses atos e não a sua forma para fins de caracterização dessa autorização.

³³ A nossa legislação (n.º 6 do art.º 5 do CIRC) refere-se cumulativamente a poderes de intermediação e de conclusão de contratos, que vinculem a empresa. Deste modo, o comissário, o mediador, o agente e o concessionário não dispõem de poderes de representação, pelo que não constituem estabelecimento estável.

³⁴ Cfr. n.º 6 do art.º 5 do MCOCDE. Os comentários (§ 36) ao art.º 5 do MCOCDE sustentam que foi introduzido o n.º 6, como intuito de conseguir maior clareza, porquanto o agente independente não pode constituir um estabelecimento estável da empresa estrangeira, uma vez que é por si mesmo uma empresa distinta.

³⁵ Os comentários (§ 37) ao art.º 5 do MCOCDE preconizam que o critério de “independência” deve ser verificado em ambos os aspetos, legais e económicos. Essa situação pode surgir, p. ex., para o caso das

Os agentes independentes devem atuar no quadro normal das suas atividades específicas. Assim, se um comissário não só vende os produtos ou mercadorias da empresa em seu próprio nome, mas também desempenha habitualmente, em relação a esta empresa, o papel de representante permanente, dispondo de poderes necessários para celebrar contratos, será considerado por esta atividade particular, como um EE, pois, a medida em que exerce, sai do quadro habitual das suas ocupações, ou seja, das de comissário³⁶ (Xavier 2011).

Portanto, é entendido que um agente pode constituir um EE, quando ele atue em nome de uma empresa noutro outro Estado contratante, tenha autoridade para concluir contratos em nome da empresa e habitualmente exerce essa autoridade em nome desta empresa³⁷ (Xavier 2011).

É necessário também que em relação à “pessoa” aconteça um certo período de permanência, não sendo suficiente a “autoridade” para concluir contratos. Quer dizer, esse poder deve ser realizado “habitualmente”³⁸ para que exista um EE “pessoal”, não bastando a existência de alguém com poderes de representação. É necessário que a representação seja “habitual”, isto é, que o exercício dos poderes se dê de modo regular e constante, não se limitando à prática de atos isolados³⁹ (Xavier 2011).

Face ao exposto, integra ainda os elementos negativos do conceito de EE, a disposição prevista no n.º 6, relativa ao “agente independente”, o qual deve ser um intermediário independente, quer jurídica quer economicamente, agindo no âmbito normal da sua atividade e o agente, ainda que dependente, desde que exerça exclusivamente as atividades previstas no n.º 4 do MC OCDE (Palmeira, 2006; Calçada Pires, 2011; n.º 5 do MC OCDE; § 37 e § 38.7).

O n.º 7 do MCOCDE exclui também as empresas controladas por uma empresa com sede no estrangeiro, uma vez que estas sociedades, ao terem personalidade jurídica

subsidiárias, nas quais existe uma independência jurídica perante a sociedade-mãe, fruto da sua personalidade jurídica própria, mas uma subordinação administrativa ou económica.

³⁶ Cfr. OCDE, *Comentários*, art.º 5, §6.º, §36.º e ss. Veja-se ainda a abundante casuística constante dos novos Comentários ao art.º 5 da OCDE, introduzidos em 2002, nos §§ 32, 32.1, 33.1 e 28.1 a 38.9.

³⁷ Cfr. § 32 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE

³⁸ Desse modo, a realização de apenas um contrato pode não ser considerada suficiente para constituir um estabelecimento estável, mesmo que tal pessoa possua um relacionamento de longo prazo com a empresa. Esses poderes devem ser exercidos de modo regular e não apenas ocasionalmente.

³⁹ Cfr. § 33 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

própria (ao contrário do EE) tornam-se residentes nesse Estado (Noiret Cunha, 2006; Calçada Pires, 2011; Barros & Lopes, 2010 e § 40).

Todas estas exceções se baseiam na teoria da realização, que, assim, atenua a pureza da doutrina da pertença económica, que está na base do conceito geral de EE. É porque as referidas instalações não têm um carácter produtivo direto, não lhes sendo diretamente imputável a realização de lucros ou outros rendimentos, que os referidos preceitos as excetua da noção de EE (Xavier, 2011).

Quanto ao conceito de EE no Direito Nacional, a lei Portuguesa adotou o critério da tributação na origem, denominado princípio da “força atrativa” do EE, consagrado nas alíneas c) dos n.ºs 1 e 3 dos art.ºs 3 e 4 do CIRC, respetivamente, acolhendo o princípio da tributação “autónoma / separada” do EE (Correia & Vale, 1973; Dourado, 1991; Neves, 1991; Cardona, 1995; Mesquita, 1998; Sanches, 2007; Teixeira, 2007; Pires & Pires, 2010; Freitas Pereira, 2011; Xavier, 2011; Abreu, 2012)

No sistema fiscal português, quanto aos residentes, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre a totalidade dos rendimentos auferidos por pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, neles se incluindo os obtidos fora desse território (art.º 2 n.º 1 e n.º 3, do CIRC).

Os não residentes, isto é, as empresas que não tenham sede ou direção efetiva e Portugal, ficam sujeitos a IRC apenas quanto aos rendimentos obtidos em território português (art.º 4 n.º 2 do CIRC).

Fora dos casos enumerados no n.º 3 do art.º 4 do CIRC, pressuposto essencial de tributação dos lucros auferidos em território português, por uma empresa não residente, é o que aqui disponha de um EE.

Como é sabido, Portugal é membro do OCDE e no contexto das suas relações bilaterais tem observado as soluções constantes do MCOCDE. A legislação portuguesa adotou assim um conceito de EE idêntico ao disposto no MCOCDE no art.º 5 do CIRC.

Segundo o art.º 5 n.º 1 do CIRC, o conceito de EE caracteriza-se pela existência de “qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Quanto à natureza da atividade, a lei define-a nos termos mais amplos possíveis, pois,

embora o n.º 1 do art.º 5 do CIRC se refira a “(...) atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, o n.º 4 do art.º 3 do CIRC vem esclarecer que “(...) são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Por sua vez, no n.º 2 do art.º 18 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), considera-se um EE “*qualquer instalação fixa ou representação permanente*” através das quais seja exercida uma atividade de carácter empresarial. O n.º 3 do art.º 18 do CIRS ao remeter para o disposto no art.º 5 do CIRC aplica o conceito amplo de rendimentos empresariais ou profissionais acolhidos naqueles códigos (Abreu, 2012).

Também na nossa legislação, podemos identificar duas modalidades de EE: por um lado a existência de instalação fixa (composta por dois grupos) constitui o ponto de partida para a conclusão quanto à existência de um EE em território português⁴⁰; e, por outro, a existência de EE sem a presença de uma instalação fixa, quando uma “pessoa”⁴¹, que não seja uma agente independente atue em território português por conta de uma empresa, e, habitualmente, exerça poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta⁴², aludindo-se às figuras da representação permanente e do mandato com representação, cujo caso típico é o do contrato de comissão (Correia e Vale, 1973; Teixeira, 2007; Abreu, 2012; Xavier, 2011; n.º 6 do art.º 5 do CIRC; art.º 4 do CSC e art.º 1180 do CC).

⁴⁰ Cfr. n.º 1 do art.º 5 do CIRC.

⁴¹ O termo “pessoa” inclui indivíduos, empresa, bem como outros sujeitos com personalidade tributária. Dessa forma podem ser entendidos como sendo agentes as subsidiárias, quando atuarem em nome das empresas-mãe, bem como os consórcios de empresas e outras formas de associações corporativa.

⁴² Devemos, contudo, referir que o conceito de EE é também definido no n.º 7 do art.º 14 do CIRC, para efeitos da isenção do IRC de lucros distribuídos no contexto da relação sociedades-mães / sociedades afiliadas (Diretiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, 23 de julho), como “(...) *qualquer instalação fixa (...) através da qua uma sociedade (...) exerce no todo ou em parte uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola*”.

Também para aplicação da taxa reduzida de retenção na fonte de IRC aos juros e *royalties* ao abrigo da Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho, o EE é nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 96.º do CIRC, “*uma instalação fixa situada em território português ou noutro Estado membro (...) através da qual uma sociedade (...) exerce no todo ou em parte uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*”.

Nesta conformidade, trata-se de um conceito simultaneamente mais restrito e mais amplo que o previsto no art.º 5 do CIRC: mais restrito, uma vez que não abrange o EE originado pelo “agente dependente”; mais amplo, porque não estabelece quaisquer limitações quanto à duração mínima para os casos das atividades de “construção, instalação ou montagem”, quando tal é exigido.

A nossa legislação, nos termos do n.º 7 do art.º 5 do CIRC, “Não considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma”.⁴³

Foi discutido, durante muito tempo, se existiria EE na hipótese de uma empresa responsável pela realização de uma obra, encarregar outra empresa da sua execução material, limitando-se à respetiva fiscalização e supervisão, através do seu pessoal⁴⁴. A questão ficou resolvida na nossa legislação, através do n.º 5 do art.º 5 do CIRC ao dispor que, “(...) em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses”⁴⁵ (Abreu, 2012).

Podem existir problemas na avaliação da existência de EE, quanto à aferição da localização da venda internacional de mercadorias ou da prestação de serviços, em função da determinação do lugar de celebração do contrato. A este propósito e quando se trate de vendas diretas e sem qualquer intermediação deve considera-se que o contrato é celebrado no estrangeiro, sendo o rendimento imputado ao domicílio do vendedor, podendo, no entanto, presumir-se que o contrato é celebrado em território nacional, quando exista uma intermediação com carácter preponderante na venda (Xavier, 2011 e n.º 4 do art.º 4 do CIRC).

Face à redação do n.º 3 do art.º 3 do CIRC, nos termos do qual poderão ser imputados a um EE os rendimentos de qualquer natureza obtidos em território português e provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse EE, legitima que o exercício, por parte de uma entidade não residente, de um conjunto de

⁴³ Verifica-se assim, uma diferença face ao MCOCDE, uma vez que este dispõe que a atuação através de um agente independente exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que aquele atue no âmbito da respetiva atividade, enquanto na nossa legislação só assim acontece, caso o agente assuma em simultâneo os riscos do negócio. Contudo, deve referir-se que os Comentários (§ 38) ao art.º 5.º do MCOCDE já fazem referência ao risco empresarial como critério importante para aferirmos se estamos perante um agente dependente ou independente, ou seja, se o risco é suportado pela empresa ou pelo agente.

⁴⁴ O parecer do Centro de Estudos Fiscais, n.º 72/91 de 30 de julho, concluiu que “(...) a atividade de coordenação, fiscalização e supervisão da obra está conexcionada com a própria realização desta, e, portanto, o rendimento desta atividade, é também imputável àquele estabelecimento estável”

⁴⁵ Os Comentários (§ 19) ao art.º 5 do MCOCDE esclarecem que, no caso da subcontratação, o tempo consagrado ao estaleiro pelo subempreiteiro é contabilizado na contagem do estaleiro principal.

atividades auxiliares da própria empresa, pode ser qualificado como sujeito ao regime de tributação no Estado em que os mesmos são exercidos.

Também se fcciona a existência de EE, no caso de ACE ou de AEIE, figuras abrangidas pelo regime de transparência fiscal (art.º 5 n.º 9 e art.º 6 do CIRC).

Finalmente, cabe ainda observar que a nossa lei considera que os sócios ou membros de entidades, submetidas ao regime de transparência fiscal⁴⁶, que não tenham residência, sede ou direção efetiva em Portugal obtêm os seus rendimentos através de um EE, ou seja, é fccionada a existência de um EE em Portugal⁴⁷ (art.º 5 n.º 9 do CIRC).

Em termos de política de tratados sobre matéria fiscal, a nossa posição é muitas vezes de duvidosa coerência. É nossa convicção que sendo Portugal um país importador de capitais e recetor de investimento estrangeiro, defende-se, que seria indispensável a consagração, nas nossas Convenções, de regras de repartição do poder de tributação dos lucros das empresas que contemplassem em termos mais amplos a tributação no nosso território das atividades nele exercidas.

Esta orientação tem, por exemplo, tradução expressa nas reservas formuladas ao art.º 5 n.º 3 do CIRC quanto à duração de um estaleiro de construção ou de montagem, que do nosso ponto de vista deverá ser considerado EE se o respetivo período de funcionamento ultrapassar seis meses de duração, bem como à reserva constante do § 64 dos Comentários ao art.º 5 do MCODCE⁴⁸.

Temos, por conseguinte, que o conceito de EE consagrado no sistema fiscal português é mais amplo do que o consagrado no MCOCDE e usualmente acordado nas convenções bilaterais sobre dupla tributação.

⁴⁶ A aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades de profissionais consiste na imputação da matéria coletável aos sócios, para efeitos de tributação, ficando a sociedade isenta de IRC nos termos do art.º 12 do CIRC (mas obriga ao cumprimento das obrigações acessórias) e devendo os sócios incluir a matéria coletável que lhes seja imputada, nos termos do n.º 1 do art.º 6 do CIRC, para efeitos de tributação em IRS como rendimento líquido da categoria B (art.º 20 do CIRS).

⁴⁷ Esta também é uma diferença face ao MCOCDE. Resulta da legislação nacional considerar que os sócios de sociedades transparentes para efeitos fiscais que não sejam residentes no território nacional exercem aqui a sua atividade através de um estabelecimento estável. É o caso p. ex., de um Revisor Oficial de Contas, residente em Espanha, e que seja sócio de uma empresa portuguesa a que seja aplicável o regime de transparência fiscal.

⁴⁸ Cfr. § 64 dos Comentários ao art.º 5, quanto ao conteúdo da reserva formulada por Portugal.

Assim sendo, no caso das empresas não residentes e residentes em país com o qual Portugal não tenha celebrado convenções sobre dupla tributação e em território português exerçam as respetivas atividades por meio de EE, concebido e qualificado nos termos anteriormente explanados, ficam sujeitas a tributação segundo o regime e pelas taxas previstas na lei interna portuguesa, ou seja, a tributação bastante mais «agravada».

A decisão de investir em determinado espaço geográfico está necessariamente ligada à efetiva rentabilidade do respetivo investimento. Um sistema fiscal com taxas elevadas e com regras amplas de atribuição do poder de tributar pode ser um fator de desencorajamento quanto ao exercício de atividades empresariais nesse território. Daí a necessidade de incrementar o número de tratados sobre dupla tributação celebrados por Portugal. Portugal conta neste momento com 79 CDT's, das quais 76 já estão em vigor e 3 estão assinadas e aguardam entrada em vigor. No entanto, este número não é assim tão elevado se compararmos, por exemplo com Espanha, que possui neste momento 103 CDT's, estando 94 em vigor e 9 em fase de processamento.

A «restrição» da soberania fiscal, como consequência desta política, pode muito bem acarretar um aumento da respetiva receita fiscal através do desenvolvimento, quantitativo e qualitativo, das atividades exercidas em território português por empresas não residentes.

As posições quanto à política de tratados deveriam em coerência ser sustentadas na conceção, segundo o qual, o conceito de EE deve ser tomado e interpretado em termos amplos, pelo que julga que é pertinente uma abordagem ao conceito de EE na ordem interna e ao do que tem sido adotado nas nossas Convenções, de modo a possibilitar uma posição mais consistente no que toca à política de tratados.

É desejável que o equilíbrio das soluções seja uma realidade. Isto significa que em matéria de conceito de EE, deveria ser dada maior relevância ao conceito de EE consagrado no ordenamento jurídico interno e viessem a ser definidas políticas coerentes relacionadas com o direito interno e o direito internacional convencional.

3. O conceito de EE para efeitos de Iva

Contrariamente ao que se verifica em sede de tributação direta, em que a delimitação do conceito de EE atingiu já um amplo grau de maturidade, no caso do IVA ainda se verifica um conceito em discussão, continuando a gerar sérias dificuldades de interpretação e situações de incerteza e litigância entre agentes económicos e AT's.⁴⁹ (Féria & Carvalho, 2012).

Uma das mais relevantes questões ainda em aberto é a relação entre este conceito e aquele aplicável para efeitos de tributação direta.

O conceito de EE em IVA, também em Portugal, não tem merecido a atenção devida, onde, quando não é ignorado pelos agentes, é muitas vezes confundido com o paralelo conceito para efeitos de impostos sobre o rendimento (Arnaldo, 2011).

No que diz respeito ao plano jurisprudencial, os tribunais administrativos portugueses já se pronunciaram no sentido do conceito de EE para efeitos de IRC, previsto no art.º 5 do respetivo Código, ser analogicamente aplicável para efeitos de interpretação do conceito em sede de IVA, face à ausência de uma definição legal nesta sede.⁵⁰ Embora esta jurisprudência seja anterior à definição adotada pelo Regulamento n.º 282/2011, revela em todo o caso, uma inclinação da jurisprudência nacional no sentido da equiparação dos dois conceitos. Esta não é, no entanto, a posição que tem vindo a ser assumida pelo TJUE nesta matéria, tendo o Tribunal vindo já salientar que as disposições da MCOCDE não devem ser chamadas à colação na interpretação de conceitos próprios do IVA⁵¹ (Féria & Carvalho, 2012).

Apesar de o conceito de EE se ter instituído (em ambos os casos) tendo por base uma determinada instalação/estabelecimento, detido por uma dada empresa/SP (como seja o caso de uma fábrica, uma oficina, um armazém, um escritório, entre outros) constata-se existirem algumas dissemelhanças significativas, no que concerne a esta figura jurídica, tal como foi conceptualmente delimitada, quer para efeitos do IVA, quer para efeitos de tributação sobre o rendimento.

⁴⁹ Cfr., a este propósito, Terra, Bem J. M.; Wattel, Peter J. (2008) *European Tax Law*, 5ª Ed. Kluwer, p. 154.

⁵⁰ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de maio de 2008, emitido no Processo n.º 0200/08.

⁵¹ Acórdão *FCE Bank*, §39.

A confusão do conceito de EE, para efeitos do IVA e para efeitos dos impostos diretos, deve ser preterida/afastada, dado que a sua consagração normativa/jurisprudencial se encontra perfeitamente estabelecida/sedimentada, quer ao nível do referido Regulamento, quer ao nível da jurisprudência constante do TJUE (Monteiro, 2016).

4. A questão da tributação de serviços e das situações triangulares e o EE

A atualização de 2008 ao MCOCDE acrescentou aos Comentários do art.º 5 do MCOCDE um novo título designado “Tributação de serviços”, compreendendo os § 42.11 a 42.48 (Pereira, 2013).

Os parágrafos em questão reforçam a ideia da tributação exclusiva no Estado da residência da empresa, no caso de rendimentos, decorrentes da prestação de serviços no território de outros Estados, que não sejam imputáveis a um EE situado nesses outros Estados.

Nesses termos, os rendimentos de serviços prestados por uma empresa residente no Estado A, no território do Estado B, não seriam tributáveis neste último Estado, exceto se fossem imputáveis a um EE aí situado. Isto, naturalmente, desde que os rendimentos em apreço não fossem cobertos pelo disposto noutros artigos da CDT que autorizassem a tributação no Estado B.

De acordo com os Comentários ao MCOCDE, diversos tipos de razões justificam a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços apenas no Estado de residência da empresa que os presta. Por um lado, parte-se do princípio de que uma empresa apenas participa na vida económica de um Estado distinto daquele em que é residente, em termos que justifiquem a sua sujeição à jurisdição tributária desse Estado, caso aí disponha de um EE. Por outro lado, os referidos Comentários ao MCOCDE preconizam que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços sejam, regra geral, tratados de forma idêntica aos rendimentos derivados de outras atividades empresariais – e que, portanto, sejam objeto de tributação num Estado distinto do da residência da empresa apenas se, nesse outro Estado, existir um EE. Admitem-se apenas algumas exceções, para determinados tipos de serviços, como sejam os cobertos pelo art.º 8 do

MCOCDE, relativo ao “Transporte marítimos, em águas interiores e aéreo”, e pelo art.º 17 do, MCOCDE, relativo a “Artistas e desportistas”.

Verifica-se, contudo, uma relutância de alguns Estados na adoção de um princípio de tributação exclusiva no Estado da residência, relativamente a rendimentos de serviços não imputáveis a um EE situado no Estado da fonte, mas que se referem a serviços prestados no território deste Estado (Pereira, 2013).

Quanto aos rendimentos que o EE obtenha num terceiro Estado, o Estado da localização do EE pode tributá-los (com exceção dos rendimentos dos bens imóveis situados nesse terceiro Estado), nos termos do n.º 2 do art.º 21 do MCOCDE. Quando tal suceda, o Estado de residência da sociedade matriz deve conceder um desagravamento em relação ao rendimento que já foi tributado na esfera do estabelecimento, de acordo com o previsto nos art.º 23-A e 23-B do MCOCDE.

Todavia, não se prevê, no texto do MCOCDE, a concessão de qualquer desagravamento por parte do Estado de localização do EE em relação à tributação já suportada no terceiro Estado do qual provém o rendimento. Assim, neste tipo de situações triangulares, o EE apenas poderá beneficiar de algum desagravamento previsto na legislação interna do Estado onde se localiza, de acordo com o n.º 3 do art.º 24 do MCOCDE, e não de qualquer desagravamento previsto numa CDT que exista entre o Estado do EE e o aludido Estado⁵² (Xavier, 2011).

Quanto à aplicação do desagravamento previsto na legislação interna do Estado de localização do EE, do qual possam beneficiar as empresas desse Estado, esta revela-se como uma decorrência do princípio da não discriminação dos EE. Neste sentido, refere o § 67 dos Comentários ao art.º 24 n.º 3 do MCOCDE que “quando os rendimentos de fonte estrangeira são incluídos nos lucros imputáveis a um EE, justifica-se, por força do mesmo princípio [o princípio da não discriminação], acordar a esse EE a imputação dos impostos estrangeiros relativos a esses rendimentos quando a legislação interna concede esses créditos às empresas residentes”.

Todavia, o problema torna-se mais complexo quando, no Estado onde se localiza o EE de uma sociedade do outro Estado contratante, a imputação dos impostos cobrados

⁵² Vide o § 5 dos Comentários ao art.º 21 do MCOCDE e os §§ 9 e 10 dos Comentários ao art.º 23 do MCOCDE.

no terceiro Estado da fonte do rendimento não possa efetuar-se com recursos à legislação interna, mas apenas ao abrigo das CDT. Neste caso, a resolução da questão fica dependente da resposta ao complexo problema, de índole mais geral, do eventual alargamento aos EE das CDT celebradas com terceiros Estados (Pereira, 2013).

Tendo em conta a sua situação particular – não residentes do Estado onde se localizam, mas com presença substancial no território desse Estado – os EE suscitam questões particularmente difíceis de resolver ao nível da aplicação das CDT.

No que toca ao âmbito subjetivo de aplicação das CDT, importa notar que, sendo estas aplicáveis às pessoas que sejam residentes de um ou ambos os Estados contratantes, nos termos do art.º 1 do MCOCDE, os EE não beneficiam da proteção das CDT. De facto, os EE não são “pessoas” nem são considerados residentes do Estado em que se localizam.

Deste modo, quando uma sociedade residente em determinado Estado tem um EE noutro Estado, através do qual recebe rendimentos provenientes de um terceiro Estado, distinto quer do Estado onde o estabelecimento se localiza quer do Estado da sociedade matriz⁵³, ele pode não beneficiar, nem no terceiro Estado nem no Estado do EE, das previsões da CDT celebrada entre esses dois Estados. Desta forma, pode ocorrer DTJ internacional mesmo que exista CDT entre o Estado de localização do EE e o terceiro Estado.

Efetivamente, conforme é reconhecido pelos Comentários ao MCOCDE⁵⁴, uma situação triangular como a descrita não é contemplada pela aludida CDT, uma vez que estas são aplicáveis apenas às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes, o que, conforme foi referido, não abrange os EE localizados nos Estados contratantes.

Os comentários ao MCOCDE propõem, todavia, alguns progressos ao nível da extensão aos EE dos benefícios das CDT, nos termos que passamos a referir.

Quando um EE localizado num Estado contratante de uma sociedade residente do outro Estado contratante recebe dividendos, juros ou *royalties* provenientes de um terceiro Estado, coloca-se a questão de saber se e em que medida o Estado contratante

⁵³ Existindo, portanto, uma situação triangular.

⁵⁴ Vide o § 11 dos Comentários ao art.º 23 do MCOCDE

onde está situado o EE deverá imputar o imposto não recuperável do terceiro Estado. De facto, nestas situações ocorre dupla tributação, sendo necessário proceder ao seu desagravamento.

Relativamente aos Estados que não concedem a imputação do imposto suportado pelo EE no terceiro Estado – nem com base na respetiva legislação interna, nem por força do princípio da não discriminação dos EE tal como este se encontra previsto no n.º 3 do art.º 24 do MCOCDE – os Comentários ao MCOCDE sugerem introdução de um texto adicional no âmbito do aludido número do art.º 24, no sentido de permitir a resolução da questão em apreço⁵⁵.

A inclusão do referido texto adicional, no n.º 3 do art.º 24 CDT entre o Estado de localização do EE e o Estado de residência da sua sociedade matriz, permitiria ao Estado do EE a imputação do imposto por este pago no terceiro Estado (Estado da fonte), num montante que não excedesse aquele que as empresas residentes do Estado contratante onde o EE está situado poderiam imputar com base na CDT desse Estado com o terceiro Estado. Caso o imposto recuperável nos termos da CDT entre o terceiro Estado e o Estado da residência da sociedade matriz fosse inferior ao previsto nos termos da CDT celebrada entre o terceiro Estado e o Estado do EE, apenas deveria ser imputado aquele valor mais baixo do imposto pago no terceiro Estado.

Sem prejuízo *supra* quando à importância da resolução das situações de dupla tributação nos casos triangulares, estes prestam-se, por outro lado, a situações de abuso. Nos casos em que o Estado contratante de residência da sociedade matriz isenta os lucros do EE situado no outro Estado contratante existe o risco de as sociedades transferirem ativos (principalmente ações, obrigações ou patentes) para EE sitos em Estados que prevejam um tratamento fiscal particularmente favorável. Em resultado dessa situação, e

⁵⁵ O § 70 dos Comentários ao art.º 24 sugerem o aditamento pelos Estados, nas CDT celebradas, do seguinte texto, a ser incluído após primeira frase do n.º 3 do art.º 24 “Quando um EE de um Estado contratante de uma empresa em outro Estado contratante receba dividendos ou juros provenientes de um Estado terceiro e a participação ou crédito geradores dos dividendos ou dos juros estão efetivamente associados a esse EE, o primeiro Estado concede um crédito de imposto relativamente ao imposto pago no Estado terceiro sobre os dividendos ou juros, consoante o caso, mas o montante desse crédito não poderá exceder o montante calculado mediante a aplicação da taxa correspondente prevista na Convenção em matéria de imposto sobre o rendimento e o património entre o Estado de que a empresa é residente e o Estado terceiro”.

desde que reunidas determinadas circunstâncias, os rendimentos daí resultantes poderiam acabar por não ser sujeitos a tributação em nenhum dos três Estados em causa.

Poderia obviar-se a tais situações mediante a inclusão, na CDT entre o Estado de residência da sociedade matriz e o terceiro Estado (Estado da fonte), de uma disposição que previsse que a sociedade matriz só poderia requerer os benefícios da CDT se os rendimentos obtidos pelo EE situado no outro Estado fossem sujeitos a uma tributação normal no Estado do EE (Pereira, 2013).

Quanto a outras relações triangulares distinta da situação triangular “clássica” envolvendo três Estados – veja-se, por exemplo, o caso em que o Estado da sociedade matriz é também o Estado de onde provêm os rendimentos imputáveis ao EE situado no outro Estado – os Comentários ao MCOCDE sugerem a respetiva resolução pelos Estado, através de negociações bilaterais.

Não se pode, no presente contexto, deixar de apontar o forte contraste existente entre, por um lado, a “personalização” da tributação dos EE, ou seja, uma tributação baseada num nexo pessoa de conexão, idêntico ao aplicável em relação às pessoas coletivas residente, e, por outro, a impossibilidade de estes beneficiarem das CDT celebradas pelo Estado no qual se localizam, em termos similares as das entidades aí residentes (Pereira, 2013).

Perante esta situação, parece legítimo questionar se a tradicional limitação da aplicação das CDT aos residentes dos Estados Contratantes será o sistema mais adequado. Pelo menos nalguns casos, faria sentido que as CDT fossem aplicáveis não apenas aos residentes dos Estados Contratantes, mas também aos EE aí localizados, mediante uma equiparação entre Estado da localização do EE e Estado da residência. Tal alargamento do campo de aplicação das Convenções permitiria, designadamente, evitar a DTI que frequentemente surge nas situações “triangulares” envolvendo EE.

5. Considerações Finais

Após a análise do conceito de EE, podemos, em síntese, concluir o seguinte.

O cumprimento do elemento físico ou material do conceito geral do EE acontece independentemente das características físicas concretas que reúna, sendo estas irrelevantes

para a concetualização teórica deste elemento, devendo atender-se sobretudo à natureza da atividade a desenvolver⁵⁶. A relevância da configuração do lugar de negócios como elemento do EE necessita das relações deste elemento material com o SP e com a atividade que o mesmo desenvolve.

Não devemos interpretar o termo “fixo” como sinónimo de imobilidade. Nada impede a possível existência de lugares de negócios suscetíveis de constituírem EE sem que haja uma efetiva ligação física ao solo⁵⁷, como, por exemplo, as plataformas flutuantes ou os veículos de transporte. Nestes casos, o requisito da “permanência” deve compensar a falta da “fixação geográfica”⁵⁸.

Assim, o termo “fixo” e “permanente” são dois conceitos que devem completar-se adequadamente em cada caso em concreto, ambos concorrendo para a caracterização de EE, que acontece quando, razoavelmente haja uma consistente vinculação económica da atividade exercida no país da fonte.

Existe ainda uma desadequação relativamente aos “estaleiros de construção, de instalação ou de montagem”, “temporal” nos textos convencionais. Com efeito, atualmente, com os novos materiais e avanços tecnológicos, executam-se obras de grande envergadura, em reduzidos lapsos de tempo. Por isso, este período deverá ser atualizado (reduzido), pois poderão realizar-se obras de substancial valor económico num prazo inferior a doze meses (e mesmo a seis meses) que justificam a tributação no Estado onde se situam, ou seja, no Estado ao qual há efetiva ligação económica.

Por fim, é necessário distinguir entre representantes independentes e representantes dependentes. Na verdade, só no caso de representante dependente se presume que o lucro foi realizado no país em que tal “estabelecimento” se situa, tributando-se como se ele fosse imputável a uma pessoa jurídica residente no país.

⁵⁶ Nesse sentido se refere Grajales, Francisco A. G. G. (2010) *El concepto tributário de establecimiento permanente*. Editorial Comares, p. 59.

⁵⁷ Cfr. assinalam os Comentários (§ 5) ao art.º 5 do MCOCDE, não há necessidade que haja um enraizamento ao solo.

⁵⁸ Nesse sentido se refere Grajales, Francisco A. G. G. (2010) *El concepto tributário de establecimiento permanente*. Editorial Comares, p. 59.

Após a análise do conceito de EE, procedemos ao estudo, no capítulo seguinte, dos principais problemas que a nova economia digital levanta ao conceito de EE, à soberania fiscal e à receita fiscal arrecadada pelos diferentes Estados.

CAPÍTULO 2 – O CONCEITO DE EE NA NOVA ECONOMIA GLOBAL E DIGITAL

1. Introdução

A nova economia digital e global tornou a atual definição de EE desadequada.

O conceito de EE, bem como a sua importância em termos de determinação da legitimidade tributária dos Estados, surgiu ⁵⁹ quando o panorama do comércio internacional era bastante diferente.⁶⁰ A presença física num determinado território era, então, crucial para efeitos do desenvolvimento de uma atividade empresarial nesse território. Daí que tal presença tenha sido consagrada como o elemento revelador da existência de uma relação económica substancial da empresa com determinado Estado, atribuindo a esta o poder de o tributar (Pereira, 2013).

Contudo, hoje, o comércio internacional é pautado pelas novas formas de desenvolvimento de atividades económicas, pela evolução tecnológica e das comunicações e, em particular, pelo comércio eletrónico, onde as empresas podem, de forma reiterada, obter avultados rendimentos empresariais originados num determinado território, sem necessitarem de ter aí qualquer presença física estável, quer em termos de uma instalação fixa, quer em termos de pessoal (Pereira, 2013).

Os negócios da era digital são caracterizados pela volatilidade e desmaterialização das fronteiras e competências tributárias entre os Estados alicerçada numa conexão territorial ligada, sobretudo, à presença física. A digitalização pode implicar distorções

⁵⁹ A origem do conceito de EE tem demonstrado uma notável resistência ao longo dos tempos, e consiste num princípio de direito internacional tributário há cerca de 100 anos.

Atribui-se que a primeira versão do conceito de estabelecimento estável tenha tido origem no final dos anos 1800, quando as nações europeias procederam à negociação de tratados bilaterais para regulamentarem o tratamento fiscal das atividades económicas transfronteiriças. A versão moderna e que hoje aparece como regra, surgiu após a I Guerra Mundial, quando as nações se começaram a preocupar com o facto de a dupla tributação internacional estar a inibir o comércio internacional e o investimento.

A Liga das Nações chegou a um consenso e desenvolveu o conceito de estabelecimento estável, que ficou consagrado no modelo fiscal de convenção de 1927 e, posteriormente foi adotado em 1963 no modelo de convenção fiscal da OCDE e ao longo das suas várias revisões em 1977 e 1992.

⁶⁰ A este propósito, ALBERT J. RÄDLER salienta o facto de o conceito de EE ter vindo a ser lentamente desenvolvido desde há 150 anos. Em contrapartida, a economia tem-se alterado a um ritmo bastante mais rápido. Cfr. Rädler, J. Albert (2004) “Recent trends in European and international taxation” *Intertax*. 8-9, Agosto/Setembro, p. 370.

significas na alocação de receitas para os Estados devido às fraudes que surgem com o comércio eletrónico.

Pode, conseqüentemente, ser questionada a adequação do conceito tradicional de EE baseado na presença do poder tributário entre os Estados, no que toca a rendimentos empresariais.

No sentido de dar resposta às dificuldades associadas à difusão do comércio eletrónico e à conseqüentemente desadequação do conceito de EE, no que toca a rendimentos empresariais baseado na presença do poder tributário entre os Estados, questionou-se a necessidade de estabelecer novas regras de tributação, especialmente dirigidas ao mesmo.

No entanto, de modo consensual, foram rejeitadas quaisquer hipóteses, sendo da opinião comum que não é necessária a conceção de novas formas de imposto, que longe de resolver os conflitos causados pelo uso da internet, em alguns casos, só se iriam sobrepor aos impostos já existentes. A solução passa por adaptar o conceito de EE às características próprias do comércio eletrónico, ajustando-se assim os requisitos a esta nova realidade. Exige-se, por isso, o repensar do critério da “existência física”, de modo a que este possa abranger a questão dos intangíveis e do comércio eletrónico, atentando-se assim àquilo que poderá ser designado por “centro de negócios da empresa.”⁶¹

Na ausência de uma organização internacional global de tributação, é a OCDE que tem dado mais atenção a esta questão, nomeadamente no âmbito do seu MCOCDE.

A OCDE reconheceu que a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros constitui um grave risco à receita, soberania e equidade fiscais dos diferentes países. Em consequência, foi recentemente lançado à discussão pública, em 2013, o relatório BEPS – *Base Erosion, Profiting Shifiting*, composto por um conjunto de 15 ações⁶² com o

⁶¹Também nessa opinião veja-se: Cfr. Ramón, Falcón y Tella (1998) “Tributación e ‘internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al ‘bit tax’” *Quincena Fiscal*. 10, p. 8.

⁶² Em 5 de outubro de 2015, após a reunião dos Ministros das Finanças do G20 no mesmo mês em Lima, a OCDE publicou os 15 relatórios finais sobre o projeto BEPS. Os principais tópicos desenvolvidos por treze desses relatórios são: coerência das regras tributárias (Ação 2, dedicada a neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos, 3, normas de transparência fiscal internacional, 4, prevenir a erosão de bases impositivas, 5, práticas de concorrência fiscal lesiva), substância de acordos comerciais ou transações (Ações 6, dedicada a impedir a utilização abusiva de tratados internacionais, 7, evitar caracterização de EE artificial, 9, 10 assegurar que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de

objetivo de resolver os problemas decorrentes da erosão da base tributária e da transferência de lucros de maneira coordenada e abrangente.

Com o objetivo de fortalecer as regras contra práticas de elisão fiscal, em linha com o BEPS, foi também apresentado, pela Comissão Europeia, um projeto de diretiva que integra um pacote legislativo anti elisão.

De seguida iremos analisar as recomendações da OCDE e da União Europeia para adaptar o conceito de EE a esta nova economia global e digital.

2. Comércio eletrónico e as recomendações da OCDE para a necessidade de adaptação do conceito de EE

O comércio eletrónico (*e-commerce*) comporta qualquer transação comercial que envolva quer organizações, quer indivíduos e que seja baseada no processamento e transmissão de dados por via eletrónica, incluindo texto, som e imagem. O comércio eletrónico permite, assim, a criação de um verdadeiro mercado global, em que não existem as limitações inerentes à distância física.

Através do comércio eletrónico e das redes globais de informação é possível atingir mercados anteriormente fora do alcance das empresas que operavam no comércio tradicional.

Ao contrário do comércio internacional clássico, em que os bens físicos que constituem o seu objeto são manufaturados e distribuídos através de estruturas visíveis, no comércio eletrónico, o espaço físico com fronteiras delimitadas dá lugar a um espaço virtual, em que o fluxo de operações se revela difícil de controlar, o que leva a que não só os bens e serviços se desmaterializem, como também a localização dos compradores e vendedores se torne irrelevante⁶³.

valor) e transparência da informação (Ação 11, estabelece métodos de coleta e análise de dados, 12, às regras de divulgação, 13, reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência e 14, à resolução de conflitos). Estes treze planos de ação são complementados por duas ações transversais e nucleares, uma relativa à economia digital (Ação 1) e a outra um instrumento multilateral (Ação 15). Todos esses quinze Planos de Ações podem ser facilmente consultados no site da OCDE.

⁶³ Cfr. Guimarães, Vasco Branco (2001) “A tributação do comércio eletrónico” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 403, p. 7; Courinha, Gustavo Lopes “A tributação directa das pessoas colectivas no comércio electrónico” *Fiscalidade*. 6, p. 51; Caliendo, Paulo (2005) *Estabelecimentos permanentes no Direito Tributário Internacional*. São Paulo, p. 566 ss.

A velocidade do progresso tecnológico, em especial no campo das telecomunicações, veio colocar novas questões ao Direito Internacional Tributário (DIT), designadamente quanto à manutenção de conceitos e regras aplicáveis e, mesmo, sobre a pertinência da permanência desses conceitos nesse novo contexto, o que é, atualmente, objeto das preocupações da grande maioria dos países.

Atualmente discute-se muito, sobretudo na OCDE, se a definição de EE é adaptada ao contexto de *internet* ou se é necessário proceder à sua alteração, abandonando, sobretudo, o critério da presença física⁶⁴.

A dificuldade de identificação no comércio eletrónico de verdadeiros EE, tal como definidos no art.º 5 do MCOCDE, já levou alguns Estados (como Espanha e Portugal)⁶⁵ a preconizar um direito à tributação pelo Estado da fonte que prescindia da presença física nesse Estado, bastando a existência de um fluxo contínuo e regular de transações, quando, por exemplo, a publicidade é especialmente destinada a clientes desse Estado, os serviços pós-venda são prestados nesse Estado, entre outros (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

Revestem-se, pois, de especial relevância os Comentários da OCDE a respeito da necessidade de adaptar o conceito de EE ao comércio eletrónico.⁶⁶

A questão fundamental desdobra-se em duas vertentes. A primeira consiste em saber quais as realidades que podem ser consideradas, nos termos do art.º 5 do MCOCDE⁶⁷, como uma instalação fixa de negócios através da qual a empresa exerce toda

⁶⁴ No início de 2010, os membros do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE chegaram a um consenso no que diz respeito ao comércio eletrónico, sobre condições em que as atividades comerciais de uma empresa situada num determinado país são ou não exercidas por intermédio de um EE (o que constitui o critério de base determinador da jurisdição fiscal do país em questão). Os quatro principais pontos de acordo são os seguintes: 1) um *website* não pode, por si só, constituir um EE; 2) em geral, um acordo prevendo a hospedagem de um *website* não desencadeia a existência de um EE para a empresa que exerce atividades comerciais por intermédio deste *site*; 3) um fornecedor de serviços de *internet* não constitui, salvo circunstâncias especiais, um agente dependente de uma outra empresa de maneira a constituir um EE desta última; 4) um local onde se encontram os equipamentos de informáticos, como um servidor, pode, em certas circunstâncias, constituir um EE, mas é necessário para isso que as funções exercidas neste local sejam importantes e constituam um elemento da atividade comercial da empresa.

⁶⁵ Portugal e Espanha diferem dos restantes membros da OCDE, já que colocam a hipótese de um *website* poder constituir um EE. Através de opinião expressa no documento do Comité dos Assuntos Fiscais de 22 de dezembro de 2000 (ponto 6 da introdução), Portugal e Espanha, no contexto do comércio eletrónico, não consideraram necessário o requisito da presença física para o surgimento de um EE, pelo que uma página de *internet* poderá, em certas circunstâncias, constituir EE da empresa não residente que efetua negócios através da *internet*, sempre que não realize meras atividades preparatórias ou auxiliares.

⁶⁶ Veja os novos §§ 42.1 a 42.10 do art.º 5, introduzidos em 2003.

⁶⁷ Os Comentários ao MCOCDE (a partir da versão de 2003) apresentam uma parte dedicada exclusivamente ao comércio eletrónico e à sua relação com EE (§ 42.1 a 42.10 ao art.º 5).

ou parte de sua atividade; e a segunda consiste em saber se, ainda que tal instalação exista, ela não se limita ao exercício de atividades preparatórias ou auxiliares, o que impediria a verificação de tal instalação como EE para efeitos do citado art.º 5 (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

No que concerne à primeira questão, parece ter-se atingido um consenso no sentido de que a intervenção humana, através de pessoal do próprio vendedor ou por ele mandatado, não é requisito essencial para que um determinado equipamento técnico (especialmente um servidor de rede, um *web server*) possa ser considerado EE pelo que, em princípio, os equipamentos automáticos podem revestir essa natureza⁶⁸ (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

Previamente, é necessário distinguir entre equipamento de computador (*hardware*), que pode ser instalado em qualquer local, e os dados e *software* que são usados pelo equipamento ou estão nele armazenados. Assim, por exemplo, um *website*, que não é mais que uma combinação de *software* e dados eletrónicos, não pode ser considerado EE, pois este não constitui em si mesmo um bem corpóreo e, portanto, não tem uma localização inerente à ideia de “instalação fixa”. Por outro lado, um servidor no qual o *website* será armazenado e no qual pode ser acedido é uma peça de equipamento que ocupa um espaço físico, constituindo-se, assim, um lugar fixo de negócios⁶⁹ (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

Não basta, porém, a mera presença de um *web server* no Estado da fonte para que ele possa ser caracterizado como um EE do vendedor domiciliado noutro Estado⁷⁰. É ainda necessário que essa instalação esteja à disposição desse vendedor, seja porque instalou o seu próprio servidor, seja porque alugou ou tomou de *leasing* de terceiros, de tal modo que não pode falar-se de EE se o *website* é “hospedado” pelo *web server* de um fornecedor de serviços de acesso à rede, via de regra alheio ao negócio do vendedor estrangeiro e ao qual pertence a disponibilidade do *web server*⁷¹ (Abreu, 2012).

⁶⁸ O que aliás, já sucede na indústria de extração de petróleo.

⁶⁹ Cfr. § 42.2 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

⁷⁰ Nesse sentido, Benito, David Elvira (2007) *El establecimiento permanente*. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 414.

⁷¹ Segundo os Comentários ao art.º 5 (§ 42.3), para constituir um EE, o servidor tem de preencher todos os requisitos exigidos pelo art.º 5 do MCOCDE.

No caso de se concluir que o vendedor tem um *web server* à sua disposição no país da fonte, coloca-se a segunda questão acima mencionada, a de saber se o *web server* se limita a desempenhar funções auxiliares ou preparatórias em relação ao objeto principal da compra e venda ou se o objeto de transação é o próprio serviço (*core business*) do *web server*. Na primeira situação o servidor não será considerado EE, pois ele constitui um simples instrumento da operação, desempenhando, em matéria de bens digitais, funções análogas às que existem no comércio clássico, como uma encomenda postal, um catálogo ou um armazém⁷². Na segunda situação, em que o *web server* desempenha funções que vão para além das tarefas preparatórias ou auxiliares, constituindo um local fixo de negócios da empresa, considera-se que a empresa dispõe de um EE⁷³ (Abreu, 2012; Xavier, 2011).

Os Comentários da OCDE consideram, todavia, que um *smart server* (através do qual um *webtailer* vende bens ou serviços digitalizados) muito provavelmente obedecerá ao teste de estabelecimento local (por exemplo, a conclusão do contrato com o cliente, o processamento do pagamento e a entrega dos produtos são executados automaticamente através de equipamento aí localizado), sendo que tais atividades não devem ser consideradas meramente preparatórias ou auxiliares (Xavier, 2011).

Vejamos, pois, o seguinte exemplo.

EXEMPLO 1

Um *website* de uma empresa estrangeira, hospedado num servidor português, que assegura o acesso pelos utilizadores independentemente de onde estes estejam situados, constitui um EE em Portugal desta empresa estrangeira? Em que condições um servidor que consiste num equipamento material, assumindo um papel passivo quando somente serve para conexão à *internet* e um papel ativo quando assegura a execução de pedidos, pode ser considerado um EE?

⁷² Os Comentários (§ 42.7) enumeram como atividades preparatórias um laço de comunicações (como uma linha telefónica) entre vendedores e compradores, publicações, o fornecimento de informação através de um *mirror server* por razões de segurança, etc.

⁷³ Cfr. parágrafo 42.8 dos Comentários ao artigo 5.º do MCOCDE

A resposta a estas questões é muito importante, porque, no caso de ser afirmativa, permite ao país onde está localizado o servidor tributar parte dos benefícios obtidos pela empresa (Abreu, 2012).

EXEMPLO 2

O prestador de serviços de acesso à rede (PASI) pode ser considerado um “estabelecimento pessoal”, a título de representante dependente?

A resposta é, em regra, negativa, pois o fornecedor de serviços limita-se a permitir o acesso à *Internet*, não estando envolvido no negócio permitido pelos seus clientes por meio dos seus sistemas, nem tem poderes para celebrar contratos (Xavier, 2011).

O uso das tecnologias de informação nas operações de negócio tem gerado, por um lado, uma globalização da economia, mas, por outro, uma grande perda de receitas devido às fraudes fiscais trazidas pelo comércio eletrónico.⁷⁴

No sentido de dar resposta às dificuldades associadas à difusão do comércio eletrónico questionou-se a necessidade de estabelecer novas regras de tributação, especialmente dirigidas ao mesmo.

Desta forma, colocou-se a hipótese de introduzir o designado *bit tax*, imposto sobre as transações eletrónicas remuneradas, calculado por aplicação de uma determinada taxa sobre a quantidade de *bits* transmitidos.

No entanto, de modo consensual, esta hipótese foi rejeitada porque assentava essencialmente no tratamento indiferenciado dos bens *online*, não acautelando uma correspondência entre o valor real dos bens transmitidos eletronicamente e a quantidade de *bits* que o compõe⁷⁵. Adicionalmente, consistiria numa medida que colocava em causa o princípio da neutralidade fiscal, criando distorções para o comércio eletrónico com um imposto que o distinguia do comércio tradicional, condicionando decisivamente o seu desenvolvimento.⁷⁶ Para melhor ilustrar os efeitos da aplicação do referido *bit tax*,

⁷⁴De acordo com OWENS, o desafio da Administração tributária no século XXI consistirá na maximização dos aumentos potenciais de eficiência, que proporciona a internet e, ao mesmo tempo, proteger a sua base tributável sem impedir o desenvolvimento das novas tecnologias; cf. Owens, J. (1998) “El inspector financiero llega al espacio cibernético” *Hacienda Pública Española*. 144, p. 131.

⁷⁵Sobre este assunto ver Cfr. Ramón, Falcón y Tella (1998) “Tributación e ‘internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al ‘bit tax’” *Quincena Fiscal*. 10, p. 5.

⁷⁶Cfr. Ramón, Falcón y Tella (1998) “Tributación e ‘internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al ‘bit tax’” *Quincena Fiscal*. 10, p. 6.

atentemos, por exemplo, à compra de um livro digital. Nesta operação, dependendo do *software* de leitura utilizado para a sua conversão em texto, assim como da sua maior ou menor qualidade, o mesmo livro poderia ter dimensões distintas em quantidades de *bits*, o que originaria, exatamente para o mesmo bem, diferentes níveis de tributação. A acrescentar o mesmo livro, transacionado de forma tradicional, não estaria sujeito a este tipo de tributação, onerando-se assim o comércio eletrónico de uma forma excessiva face ao comércio tradicional, o que, naturalmente, contraria o princípio da neutralidade, orientador do direito fiscal. A este propósito, a OCDE manifestou a necessidade de não onerar o comércio eletrónico com tributos que pudessem originar uma discriminação do mesmo em relação ao comércio convencional, reconhecendo igualmente a importância do desenvolvimento do comércio eletrónico.

Uma outra solução, que merecerá ser ponderada, consiste na tentativa de equiparar os pagamentos do *e-commerce* como *royalties*, tributáveis no Estado da fonte, e não como “lucros das empresas”, exclusivamente tributáveis no Estado da residência, salvo no caso de existência de EE.⁷⁷

Neste sentido, não é necessária a conceção de novas formas de imposto, que longe de resolver os conflitos causados pelo uso da *internet*, em alguns casos, iriam apenas sobrepor-se aos impostos já existentes, gerando casos de dupla tributação; e, noutros casos, não sujeitos a tributação (páginas de informação pública, atividades de

⁷⁷ Interessante, sem dúvida, é o estudo de (Pires, 2011). Segundo a autora, a construção do artigo 5.º do MCOCDE não está adequada ao comércio eletrónico e, conseqüentemente, “(...) *provoca uma crise nas regras concretizadoras dos princípios da tributação na residência e na fonte*” (p.513). Neste sentido, apresenta uma proposta inovadora, que consiste na tributação do rendimento gerado pelo comércio eletrónico (ainda que não qualifique o rendimento) com base na “cadeia de valor” (gera-se rendimento como consequência do valor do bem ou serviço criado na cadeia de valor). Sustenta a autora “(...) *estar a fonte no âmbito do comércio eletrónico profundamente relacionada com a cadeia de valor virtual, sendo dessa cadeia de valor que brota o rendimento. Assim, defendo que a regra identificativa do elemento conexão fonte assenta nos principais elementos que compõem e distinguem essa cadeia de valor virtual: o local onde se encontram os consumidores, o local onde se encontram os intermediários tecnológicos e o local onde está o intermediário financeiro*” (p.514). Deste modo, esta tributação acontecerá “(...) *caso se identifiquem os elementos essenciais no funcionamento dessa cadeia de valor, pois são esses elementos que devem ser tributadas, por serem os elementos mais representativos do que se pretende tributar. Uma vez identificados esses elementos, encontram-se os elementos de conexão que possibilitam a aplicação do princípio da tributação na fonte*” (p.553). Pires, Rita Calçada (2011) *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico: desvendar mitos e construir realidades*. Almedina.

organizações não-governamentais, entre outros), seriam igualmente tributados, violando assim o princípio constitucional da capacidade económica.

Na verdade, será, então, necessário adaptar o conceito de EE às características próprias do comércio eletrónico, adaptando-se assim os requisitos a esta nova realidade. Isto porque, uma determinada empresa, que desenvolva toda a sua atividade através de meios eletrónicos, pode operar inteiramente num determinado país sem que para isso tenha qualquer instalação física ou ainda qualquer funcionário (operando, por exemplo, através de um *website*, alojado num servidor desse mesmo país).

No entanto, a existência de um determinado servidor não implica necessariamente a existência de um EE. Isto porque, será necessário verificar que esse mesmo servidor é o que permite a uma determinada empresa exercer a sua atividade contínua e substancial.

Vejamos os seguintes exemplos:

EXEMPLO 3

A empresa XPTO, Lda que se dedica à venda de livros *online* terá um EE num determinado país só por ter alojado num servidor aí instalado um *website* através do qual faz publicidade à sua atividade?

Neste caso, não haverá nenhum EE, uma vez que estamos perante uma atividade acessória, instrumental à atividade principal, a venda de livros.

EXEMPLO 4

A mesma situação anterior, mas o *website* é também a plataforma através da qual a empresa opera as vendas de livros *online*, atividade central da mesma.

Diferente conclusão se apresenta nesta situação, na qual já poderemos admitir a existência de um EE.

Os conceitos de “permanência” e de “instalação física” não estão adaptados à nova realidade do comércio eletrónico. Vejamos porquê.

Em primeiro lugar, um *website* é móvel de um país para outro, desafiando o critério de permanência mínimo exigido pelo conceito de EE; e, em segundo, um *website* também não pressupõe a existência de uma instalação física num determinado território, podendo estar alojado num servidor estrangeiro.

Na verdade, estes critérios não acompanham a nova realidade constituída pelo comércio eletrónico, sendo que, mesmo nos comentários feitos ao art.º 5 da MCOCDE, ainda não é feita referência à necessidade de deportar para um segundo plano a questão da “existência física” e de, por outro, atentar à determinação daquilo que poderá ser designado por “centro de negócios da empresa.”

Exige-se, por isso, o repensar do critério da “existência física”, de modo a que este possa abranger a questão dos intangíveis e do comércio eletrónico, atentando-se assim àquilo que poderá ser designado por “centro de negócios da empresa.”⁷⁸

Este método parece revelar-se mais ajustado às especialidades do comércio eletrónico do que a consideração do local onde está localizado o servidor como EE, na medida em que muitas vezes o servidor poderá até nem ser detido pela empresa em causa, além de que é um *hardware* móvel, o que permitirá, sem dificuldades, manipular de forma ilegítima as consequências tributárias associadas à atividade desenvolvida pela empresa.

Podemos verificar, assim, que os problemas quanto à determinação das diferentes operações económicas que são realizadas por via eletrónica poderão encontrar solução através do sistema fiscal atual, não sendo necessário criar novos impostos. Portanto, tem-se como base toda a eficácia das categorias fiscais atuais (principalmente no domínio do IVA) com o objetivo de se adaptar ao novo cenário comercial⁷⁹ e aos novos desafios enfrentados pela AT para controlar transações comerciais eletrónicas e combater a fraude neste campo.⁸⁰

Também segundo a OCDE, os princípios fiscais que orientam a tributação do designado comércio convencional devem ser aplicados ao comércio eletrónico. Quanto ao princípio da neutralidade, a tributação não poderá induzir os contribuintes a

⁷⁸Também nessa opinião veja-se: Cfr. Ramón, Falcón y Tella (1998) “Tributación e ‘internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al ‘bit tax’ *Quincena Fiscal*. 10, p. 8.

⁷⁹Apesar do auge deste intercâmbio de bens e serviços, devemos reconhecer que estamos perante um processo incipiente que deixou muitas questões sem serem definidas, principalmente em matéria de proteção dos consumidores, tais como o anonimato do transmitente, a insegurança em relação à qualidade dos produtos oferecidos na rede, ou a incerteza sobre a confidencialidade dos dados. Sobre o assunto veja-se: Cfr. Katz, E. (1997) “Le commerce électronique. Oportunities et défis pour les gouvernements. La question de la protection des consommateurs” *Reveu Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*. 3.

⁸⁰Sobre o assunto veja-se: Cfr. Agüero, Antonia Agulló, (1999). “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico” *Actualidad Informática Aranzadi*. 33.

determinados comportamentos económicos, como forma de reação aos diferentes encargos tributários. Desta forma, não deverá ser promovida uma discriminação fiscal das transações efetuadas por via eletrónica relativamente às transações efetuadas no comércio convencional. Segundo o princípio da eficiência, os custos administrativos relativos à cobrança de impostos deverão ser minimizados. No que respeita ao princípio da certeza e simplicidade, a OCDE afirma que as normas fiscais devem ser claras e simples, no sentido de permitir que o contribuinte possa compreender os seus efeitos. Por fim, quanto à prevalência da substância sob a forma, deve-se ter em conta para efeitos fiscais, o conteúdo material de um determinado negócio e não a denominação ou qualificação que lhe foi atribuída pelas partes.

Perante esta situação, a OCDE manifestou a necessidade de não onerar o comércio eletrónico com tributos que pudessem originar uma discriminação do mesmo em relação ao comércio convencional, reconhecendo igualmente a importância do desenvolvimento do comércio eletrónico.

A evolução do comércio eletrónico obriga a que o conceito de EE se adapte a uma realidade para a qual não estaria inicialmente vocacionado.

Seguidamente iremos abordar as medidas constantes do plano BEPS no que diz respeito ao novo conceito de EE.

3. O Plano de Ação BEPS e o conceito de EE

Com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais propiciadas pela globalização e pela nova economia digital, a OCDE desenvolveu um plano de medidas, aberto à discussão em fevereiro de 2013⁸¹, designado de relatório BEPS.

No contexto específico do combate à fraude e evasão fiscal na economia digital, a pedido do G20, a OCDE publicou em outubro de 2015 os relatórios finais dos diferentes planos de Ação sobre o BEPS.

⁸¹ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

Foram desenvolvidos quinze (15) planos de Ação, com o objetivo de fomentar a justa repartição de receita, fortalecendo assim os sistemas fiscais. As ações de 2 a 14 baseiam-se em três pilares, sendo eles a coerência, substância e transparência, representando uma mudança substancial nas leis fiscais internacionais, com a ideia base de que a tributação deve ocorrer onde o valor é realmente criado.

A primeira e a última Ação do relatório têm características mais transversais, as quais contemplam a estratégia e constituem as bases sobre as quais assentam os três pilares.

O projeto BEPS está relacionado com a interação dos diferentes regimes tributários independentes, estabelecidos por países soberanos, designadamente com as lacunas criadas com a legislação nacional, que em muitos casos levam a que os rendimentos das pessoas jurídicas não sejam tributados em lugar algum, nem no país de origem, nem no da residência, ou muitas vezes ficam apenas sujeitos a uma imposição tributária inferior à ordinária. Propiciada pelas lacunas nas normas vigentes, a erosão da base tributária e a transferência de lucros assenta, segundo a OCDE, em “esquemas que atingem a não tributação ou uma tributação reduzida, através da transferência de lucros para fora das jurisdições nas quais ocorrem as atividades que geram esses mesmos lucros.”⁸² Com o relatório BEPS pretendeu-se gerar uma abordagem geral para o enquadramento fiscal internacional de modo a definir ou clarificar um conjunto de “princípios”, “normas mínimas”, “melhores práticas” ou “recomendações” para que possam ser adotadas por todos os governos do mundo (Santos e Lopes, 2016).

É nesta perspetiva que o referido relatório contém sugestões de alteração estratégicas ao art.º 5 do MCOCDE e, bem assim, aos comentários a esta disposição, às diretrizes dos preços de transferência e, indiretamente, aos tratados bilaterais e legislação nacional.

Os quinze planos de Ação BEPS são acompanhados de propostas semelhantes da UE (o chamado *Anti Tax Avoidance Package*)⁸³ e, embora constituam *soft law* e sejam

⁸² Cfr. OECD (2014) *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>, p. 10.

⁸³ Este *Anti Tax Avoidance Package* é composto por vários documentos. O primeiro (*Chapeau Communication*) descreve o contexto político, económico e internacional da iniciativa e dá uma visão geral dos diferentes elementos. O segundo e o mais importante (alvo de um breve comentário no ponto 3.6 do Capítulo 2) é a proposta anti evasão fiscal que contém seis vetores específicos de medidas antiabuso, que

somente orientações políticas, elas consolidam-se trazendo alterações que poderão modificar significativamente o panorama do DTI e do Direito Europeu fiscal⁸⁴ (Santos e Lopes, 2016).

O BEPS propõe, assim, como desafio rever o conceito de EE, que é considerado inadequado ou insuficiente para lidar com as recentes mudanças no ambiente económico, tecnológico e político e que pode gerar situações de dupla não tributação e planeamento fiscal agressivo, afetando a equidade entre as nações.

Três relatórios são particularmente importantes para a reformulação do conceito EE, um primeiro relativo à economia digital (Ação 1)⁸⁵, outro referente à prevenção de uma utilização abusiva dos tratados internacionais, a fim de evitar a dupla tributação e a não tributação (Ação 6)⁸⁶ e, mais especificamente, o último que tem como objetivo impedir comportamentos que evitem, de maneira artificial, a caracterização de EE no país da fonte do rendimento tributável (Ação 7)⁸⁷. Nenhum desses relatórios BEPS se aplica

todos os EM's devem aplicar contra as formas comuns de planeamento fiscal agressivo (esta proposta foi aprovada recentemente: Diretiva (UE Conselho) 2016/1164 de 12 de julho de 2016, que estabelece as regras contra práticas de evasão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno). Muito importante é também a alteração da Diretiva 2011/16/UE em matéria de assistência mútua, que propõe comunicação país a país entre as autoridades fiscais dos EM's em matéria de informação sobre taxas chave sobre as multinacionais que operam na UE. O terceiro é uma recomendação aos EM's de reforçar os seus tratados fiscais contra o abuso por organizadores fiscais agressivos, a introdução de uma regra geral antiabuso em tratados fiscais e revisão da definição de EE. Finalmente, a Comunicação sobre uma estratégia externa para uma eficaz Tributação apresenta uma nova abordagem da UE para trabalhar com os países terceiros em matéria de uma boa governamentação fiscal e estabelece um processo para criar uma lista comum de países terceiros da UE para efeitos fiscais.

Ver: Dourado, Ana Paula (2015) "The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEP" Intertax, https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos/APD/Intertax_2016.pdf, p. 440-446.

⁸⁴ Cfr. OECD (2015) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, p.3, o pacote de medidas BEPS "represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. Once the new measures become applicable, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created."

⁸⁵ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, op. cit.

⁸⁶ OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, cujo principal objetivo foi formulado da seguinte forma: "Prevent treaty abuse Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids."

⁸⁷ A última discussão pública sobre a Ação 7 do BEPS 7, antes do relatório final, começou em 21 de janeiro de 2015 e foi formalizado em quatro áreas (i. comissão e outros contratos semelhantes; ii. exclusão de atividades específicas; iii. divisão artificial dos contratos; iv propostas específicas para o setor de seguros), todos eles inseridos no relatório final.

diretamente ao direito efetivo de tributar os Estados. As ações do BEPS não são juridicamente vinculativas, nem diretamente direcionadas, para com base na equidade entre países, alterar as normas internacionais atuais sobre a atribuição de direitos tributários dos rendimentos transfronteiriços (Santos e Lopes, 2016).

A nova definição de EE é crucial no contexto fiscal internacional, uma vez que determina o direito que um país tem para tributar lucros fiscais dos não residentes, e ainda evita situações de dupla tributação. Além disso, hoje em dia, o conceito EE está obsoleto e tão fora de linha com a economia global e digital, o que justifica claramente a sua análise mais detalhada.

Assim, através de uma análise normativa e crítica, os pontos seguintes têm como objetivo estudar o novo conceito de EE sugerido pelo relatório BEPS na Ação 7 – *Prevent the artificial avoidance of PE status*, e em simultâneo fazer uma abordagem à Ação 1 – *Address the tax challenges of the digital economy* e Ação 6 – *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, identificando os principais desafios provocados pela economia digital e global ao conceito de EE.

3.1. Ação 1 – Abordar os desafios da economia digital

Os negócios da era digital são caracterizados pela volatilidade e desmaterialização das fronteiras e competências tributárias entre os Estados alicerçada numa conexão territorial ligada, sobretudo, à presença física. A digitalização pode implicar assim, distorções significativas na alocação de receitas para os Estados. Torna-se, pois crucial, que as AT's se adaptem no sentido de identificar novos critérios de conexão entre a atividade e a jurisdição onde a mesma é desenvolvida.

Em relação à economia digital e à reavaliação do conceito EE⁸⁸, uma das dificuldades criadas pelo novo ambiente económico é o fato de que a aplicação dos princípios tributários internacionais decorre da capacidade de uma empresa em ter uma presença digital na economia de outro país sem ser fiscalmente responsável pela falta de

⁸⁸ C. Flynn & Stephan Bates (2016), "The impact of BEPS on the digital economy", International Tax Review, <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/the-impact-of-beps-on-the-digital-economy.aspx>; ver também De Wilde, Maarten (2015) "Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down" *Intertax*. 43(12), p. 796803

um elemento de conexão ao aplicar estes princípios. Portanto, sobre o plano BEPS, a OCDE identificou a mobilidade e dependência dos dados como os principais elementos da economia digital (Santos e Lopes, 2016).

A Ação 1 do Relatório Final BEPS sublinha que a economia digital não pode ser definida apenas como um setor digital, mas sim como uma economia em transição para a digitalização, num todo. Neste contexto, a economia digital não define quaisquer questões fiscais específicas, mas destaca os atuais temas em discussão em torno do BEPS.

Assim, o relatório afirma que os assuntos relacionados com a economia digital devem ser desenvolvidos no âmbito de outras Ações do BEPS. Em particular, o relatório analisa e propõe uma alteração do conceito clássico de EE baseado no exercício de uma atividade económica num local fixo. Assim, e por forma a incluir na sua definição as atividades desenvolvidas de forma desmaterializada, o relatório propõe que a imputação de uma presença tributável neste contexto, deixe de ser feita com base no critério tradicional de presença física e passe a ser feita com recurso à “presença digital significativa” num mercado.

3.2. Ação 6 – Impedir a utilização abusiva de tratados internacionais

No que diz respeito à prevenção da utilização abusiva das convenções, a fim de evitar a dupla tributação, o relatório final de Ação 6⁸⁹ analisa vários parágrafos dos comentários para indicar que os potenciais abusos podem resultar da transferência de ações, títulos de crédito, direitos ou propriedade para EE criados exclusivamente para usufruir dos benefícios fiscais concedidos por alguns países para o rendimento dos referidos ativos. “Quando o Estado de residência isenta, ou tributa a taxas baixas, os lucros desses EE, situados em Estados terceiros, não se deve esperar que o Estado de origem conceda os benefícios de acordo com esse rendimento.”⁹⁰

Para proteger o Estado de origem de ter de conceder os benefícios do tratado quando os rendimentos obtidos por um EE situado num terceiro Estado não são tributados

⁸⁹ Crf. OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, op. cit., p. 75-76.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 49. O § analisado é o seguinte: § 32 do Comentário ao art.º 10, § 25 do Comentário ao art.º 11 e § 21 do Comentário ao art.º 12.

normalmente nesse Estado, o relatório sugere a criação de uma regra antiabuso para EE situados nos Estados terceiros. Esta regra pode ser incluída nas convenções bilaterais (Santos e Lopes, 2016).

Pelas mesmas razões, outras disposições idênticas também podem ser recomendadas em situações que possam gerar problemas de dupla não tributação, como é os chamados “casos triangulares”.⁹¹ Mas, no final, o relatório na Ação 6 propõe a introdução específica de uma disposição antiabuso (e Comentários relacionados) no MCOCDE para lidar com os casos triangulares onde o rendimento atribuível ao EE num Estado terceiro está sujeito a uma tributação baixa.

3.3. Ação 7 – Impedir a caracterização de EE de maneira artificial

De acordo com Abreu (2012)⁹², “(...) o sujeito passivo organiza as suas atividades com o propósito de vincular os seus rendimentos, a sua atividade, o seu estatuto jurídico (residência ou nacionalidade) a determinada jurisdição tributária, com o propósito último de alcançar um regime tributário mais favorável.”

O plano de Ação 7⁹³ tem então como objetivo prevenir o abuso por parte dos sujeitos passivos com o objetivo de evitar a constituição de EE nos Estados onde desenvolvem as suas atividades, nomeadamente através do recurso a acordos de comissionista e exceções decorrentes de realidades/atividades específicas, bem como através da fragmentação de contratos entre sociedades relacionadas.

⁹¹ Crf. § 71 do Comentário da OCDE sobre o art.º 24: “Another question that arises with triangular cases is that of abuses. If the Contracting State of which the enterprise is a resident exempts from tax the profits of the permanent establishment located in the other Contracting State, there is a danger that the enterprise will transfer assets such as shares, bonds or patents to permanent establishments in States that offer very favourable tax treatment, and in certain circumstances the resulting income may not be taxed in any of the three States. To prevent such practices, which may be regarded as abusive, a provision can be included in the convention between the State of which the enterprise is a resident and the third State (the State of source) stating that an enterprise can claim the benefits of the convention only if the income obtained by the permanent establishment situated in the other State is taxed normally in the State of the permanent establishment.” OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, *op. cit.*, p. 76.

⁹² Vd Abreu, José Carlos (2012) *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica. p.130.

⁹³ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, *op. cit.*

Na verdade, através da adoção deste tipo de modelos negociais, as empresas podem vender os seus produtos noutro Estado sem que tal seja suscetível de determinar a existência de um EE e, nessa medida, com prejuízo da receita desse Estado em que apenas será tributada a comissão recebida pelo distribuidor.

A alteração das formas como são realizados os negócios levanta ainda outras questões como a de saber se certas atividades que antes eram consideradas preparatórias ou auxiliares (e com um benefício resultante das exceções à definição de EE) podem ser na economia digital, uma componente cada vez mais importante das empresas. Neste sentido esta Ação visa também impedir a exploração das exceções específicas ao conceito EE de modo a ficarem inseridas nas exceções das atividades preparatórias ou auxiliares⁹⁴ (Santos e Lopes, 2016).

A proposta de uma nova redação ao art.º 5 do MCOCDE impede que as exceções se apliquem quando exista um EE no país local ou a “atividade global resultante da combinação das atividades exercidas ... pela mesma empresa ou empresas estritamente relacionadas ... não seja de carácter preparatório ou auxiliar.” (que inclui atividades de entidades residentes localmente). Em ambos os casos, para que a regra se aplique, as atividades devem constituir “funções complementares que façam parte de uma operação de negócios coeso.” (Santos e Lopes, 2016).

Podemos verificar o nível de participação de uma empresa na vida económica de um país através da conclusão frequente de contratos. Este é a origem do teste ao EE por um “agente dependente” contido no art.º 5 do MCOCDE, o que exige que esta celebração de contratos seja realizada no país por uma pessoa que age em nome da empresa não residente. Na economia digital, os contratos podem frequentemente ser concluídos com os clientes através de uma plataforma digital sem a necessidade de intervenção de pessoal local ou agentes dependentes.⁹⁵ (Santos e Lopes, 2016).

⁹⁴ O objetivo da Ação 7 foi formulado da seguinte forma: Identificar as alterações necessárias à definição de EE no MCOCDE, de modo a prevenir que a imputação de um EE seja artificialmente evitada pelos agentes económicos, nomeadamente através do recurso a acordos de comissionista e exceções decorrentes de realidades/atividades específicas, bem como através da fragmentação de contratos entre sociedades relacionadas.

⁹⁵ Por exemplo, plataformas *on-line* que oferecem serviços gratuitos aos seus usuários costumam especificar nos seus *sites* que ao aceder ou utilizar os produtos e serviços da empresa o usuário concorda com os “Termos de Serviço” e cada utilização dos resultados da plataforma na conclusão de um acordo juridicamente vinculativo. O número de contratos celebrados através de uma plataforma digital com clientes

Na verdade, há muito tempo, que a OCDE queria mudar os termos do conceito de agente dependente, principalmente devido às preocupações sobre comissionistas e entendimentos semelhantes (que atualmente se inserem no âmbito da regra). A proposta do Plano BEPS era redefinir os termos do teste (que atualmente se centra na conclusão de contratos habituais por parte do agente envolvido) e expandi-lo para incluir situações em que um agente negocia os “elementos materiais dos contratos”. Esta abordagem tem sido abandonada e em vez disso o relatório final introduz um novo teste adicional. O teste revisto é realizado quando o agente *“conclui habitualmente contratos ou desempenha o papel principal que conduz à celebração de contratos que são concluídos frequentemente sem modificação material.”* Este teste melhora o proposto anteriormente e “negocia o teste de elementos materiais”, porque restringe o teste à celebração de contratos, exige implicitamente a consideração do papel do agente e do principal, bem como define uma fasquia alta para o limite.⁹⁶ No entanto, o teste deixa algumas questões em aberto, tais como os critérios para avaliar o conceito de “papel principal” e o significado de “modificação material”.

O relatório BEPS esclareceu, no entanto, que a revisão à regra do conceito de agente dependente não será aplicável quando um intermediário atuar como principal, e não como função de agente (que pode ser verdade com certas estruturas distribuidoras de baixo risco). Em relação ao teste de agente independente, não há mudanças cruciais para as propostas apresentadas no relatório BEPS. A principal diferença continua a impedir que os agentes que atuem exclusivamente para “partes estritamente relacionadas”, ao invés da anterior proposta de “conectado”, possam ser qualificados de agentes independentes. O teste “estritamente relacionado” pode ser comprovado “com base em todos os fatos e circunstâncias”, que introduz incerteza quanto às regras fiscais. Além disso, serão necessárias mais explicações sobre o significado quer de independência jurídica, quer de económica para classificar corretamente um EE (Santos e Lopes, 2016).

ou usuários que residam habitualmente no país em qualquer ano fiscal poderia, portanto, ser considerado um fator importante.

⁹⁶ PWC (2015), “Revamped dependent agent rule a marked change in the OECD’s final BEPS permanent establishment report” *Tax Policy Bulletin*. October 2015, p. 1-2.

Com o objetivo de retificar debilidades no que diz respeito ao EE agência e de atender às preocupações do projeto BEPS, foram propostas alterações ao art.º 5, n.º 5 e n.º 6 e respetivos comentários no MCOCDE que iremos então ver na secção seguinte.

Vejamos então, na secção seguinte quais as alterações destas propostas na definição do conceito de EE no MCOCDE e no art.º 5 do CIRC em Portugal.

3.4. Alterações propostas ao art.º 5, n.º 5⁹⁷ e n.º 6⁹⁸ do MCOCDE

As propostas do relatório BEPS introduzem alterações no art.º 5, n.º 5 e n.º 6 do MCOCDE. Em especial, é ampliado o conceito de agente dependente, bem como esclarecido o conceito de agente independente, mais concretamente quando há atuação exclusiva, ou quase exclusiva por parte do mesmo.

No art.º 5, n.º 5, a proposta elaborada visa a clarificação da disposição, deixando de estar tipificado que o agente tem de ter poderes para concluir contratos em nome da empresa, havendo uma significativa extensão das atividades abrangidas.

Assim, é disposto que um agente que aja por conta de uma empresa num determinado Estado, regularmente, celebrando contratos ou assumindo um papel

⁹⁷ A redação do plano de Ação 7, na sua versão original, é a seguinte: “*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are: a) in the name of the enterprise, or b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State (...)*”

⁹⁸ A redação do plano de Ação 7, na sua versão original, é a seguinte: “*a) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise. b) For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.*”

principal na conclusão dos mesmos, sem que haja modificação material por parte da empresa, pode ser considerado um EE da mesma.⁹⁹

Foram acrescentadas três alíneas ao artigo, que elencam três situações distintas que são consideradas relevantes para a aplicação do artigo: (a) contratos celebrados em nome da empresa; (b) contratos para a transferência de propriedade ou direito de uso de bens pertencentes à empresa ou que a mesma tenha direito a usar; (c) contratos para a prestação de serviços pela empresa. Estas alíneas são alternativas, sendo apenas necessário a verificação de uma delas.

Os comentários¹⁰⁰ esclarecem que estas alterações têm como propósito o reforço do teste formal que estava previsto, passando a abranger situações em que os agentes desenvolvem atividades consideradas essenciais à conclusão de contratos que não eram tidas em conta anteriormente. O objetivo é precisamente resolver as debilidades já expostas, em que a forma acabava por prevalecer sobre a substância.¹⁰¹

É necessário determinar em que situações um agente assume um papel principal na conclusão dos contratos. Com o intuito de atenuar a subjetividade desta disposição, os comentários esclarecem que são os casos em que o agente, através dos seus atos, faz com que uma terceira parte celebre os contratos com a empresa que o mesmo representa.

Vejamos a título de exemplo as seguintes situações:

EXEMPLO 5

O indivíduo X solicita e recebe encomendas, mas não as finaliza formalmente, sendo as mesmas diretamente remetidas para um armazém através do qual os produtos pertencentes à empresa são entregues e onde a mesma aprova essas transações.

Apesar do indivíduo X não finalizar as encomendas, é ele que as solicita e remete para o armazém. Os seus atos levaram à celebração dos contratos. Nesta situação, é provável que o indivíduo X desenvolva um papel principal para a celebração desses contratos podendo ser considerado um EE da empresa.

⁹⁹ Desde que não as exerça na qualidade de agente independente, como disposto no art.º 5, n.º 6 MCOCDE.

¹⁰⁰ Vd. Nova redação dos comentários ao art.º 5 MCOCDE, § 32.5 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, op. cit.

¹⁰¹ Cunningham, Kevin (2016) “The Post-BEPS World of Permanent Establishment” *Tax Notes International*. Falls Church, Vol. 82, n.º5, p. 504.

EXEMPLO 6

O indivíduo X promove os produtos da empresa, mas de uma forma que não resulta diretamente na conclusão dos contratos.

Nesta perspetiva já não podemos dizer que o indivíduo X assume um papel principal para a conclusão dos contratos. Os seus atos não interferem diretamente na celebração dos mesmos, mas simplesmente divulgam o produto. Isto aplica-se ainda que em resultado das suas ações haja influência no aumento da venda desses produtos. No entanto estas situações têm de ser avaliada mediante o caso concreto.¹⁰²

Tal como hoje, a regra prevê duas exceções: os casos em que o agente seja independente atuando no âmbito normal da sua atividade, ou as atividades sejam meramente auxiliares.

Logo, no que concerne ao art.º 5, n.º 6, o propósito é esclarecer o conceito de agente independente. Se houver atuação exclusiva, ou quase exclusiva, de um agente para uma empresa ou várias empresas, com as quais esteja relacionado, não se pode considerar que seja um agente independente.

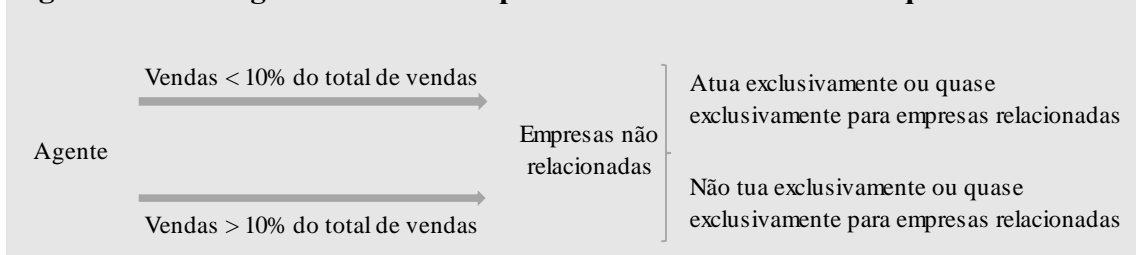
Esta nova regra levanta duas questões importantes: (i) o significado da expressão “exclusiva” ou “quase exclusiva”; (ii) o que se entende por “empresas relacionadas”¹⁰³.

Quanto à primeira questão, não há definição no corpo do artigo, mas os comentários explicam que as atividades desenvolvidas pelo agente, para empresas que não estejam relacionadas entre si, têm de representar uma parte significativa da sua atividade como um todo. Para uma melhor compreensão, vejamos a seguinte figura:

¹⁰² Vd. Nova redação dos comentários ao art.º 5 MCOCDE, § 33 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, op. cit.

¹⁰³ Os comentários esclarecem que não podemos confundir este conceito com o conceito de empresas associadas. Não são conceitos equivalentes. Vd. Nova redação dos comentários ao art.º 5 MCOCDE, § 38.9, in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, op. cit.

Figura 1 – Significado da expressão “exclusiva” ou “quase exclusiva”



A título de exemplo, quando um agente efetue vendas para empresas com as quais não esteja relacionado, que representem menos de 10% do conjunto de todas as vendas que conclua, considera-se que está a atuar exclusivamente ou quase exclusivamente para empresas com as quais está relacionado.¹⁰⁴

Em relação à segunda questão, para que se possa averiguar o caráter dessa relação, foram estabelecidos alguns critérios.

Em primeiro lugar, deve ser feito um teste subjetivo, de forma a que se averigüe se, tendo em conta todos os factos e circunstâncias do caso concreto,¹⁰⁵ é possível afirmar que uma pessoa tem controlo, ou que ambas estão sobre o controlo das mesmas pessoas ou empresas. A ideia é abranger os casos de acionistas que detêm menos de 50% das ações, mas que têm certos direitos que lhes conferem a mesma posição que teriam se tivessem mais que 50%.¹⁰⁶

Em segundo lugar, há ainda um teste objetivo. Considera-se que uma pessoa está “relacionada com uma empresa” se uma ou ambas as partes tiverem mais de 50% de participação (*beneficial interest*) na outra, ou ainda no caso de um terceiro, ainda que apenas indiretamente. Vejamos, nas figuras abaixo, os testes descritos.

¹⁰⁴ Vd. Nova redação dos comentários ao art.5º MCOCDE, § 38.8 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, op. cit.

¹⁰⁵ Dentro desta temática, Vd. Cunningham, Kevin (2016) “The Post-BEPS World of Permanent Establishment”, p.504-506.

¹⁰⁶ Vd. Miller, Angharad; Oats, Lynne (2016) *Principles of International Taxation*. Fifth Edition, Bloomsbury, p. 269.

Figura 2 – Teste subjetivo para averiguar se uma pessoa está “relacionada com uma empresa”

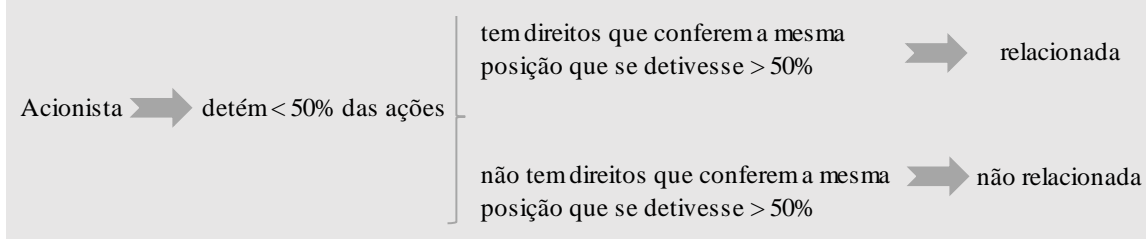
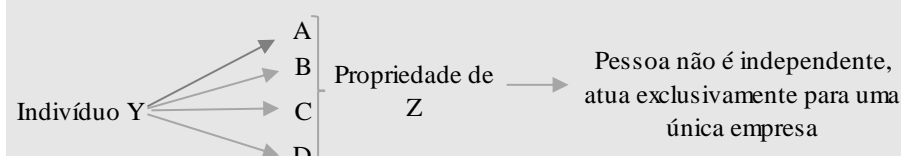


Figura 3 – Teste objetivo para averiguar se uma pessoa está “relacionada com uma empresa”



A título de exemplo, a empresa de automóveis Z é proprietária de inúmeras concessionárias para as quais o indivíduo Y atua. Se essas concessionárias estiverem “relacionadas” com o indivíduo Y, considera-se que este está a atuar exclusivamente para uma única empresa, não sendo independente.¹⁰⁷

Sublinhe-se que o plano de ação não esclarece sobre as consequências destas alterações para efeitos do apuramento do rendimento coletável do EE. Porém, para além do impacto fiscal, podem não ser despidiendos os custos administrativos e de *compliance* implícitos no surgimento de um EE. Neste sentido, face ao impacto que a implementação da Ação 7 pode representar em termos de custos de contexto (e outros), a revisão das estratégias de distribuição implementadas é neste momento absolutamente crucial para os grupos multinacionais.

¹⁰⁷ Vd. Cunningham, Kevin (2016) “The Post-BEPS World of Permanent Establishment”..., p.506.

3.5. Alterações propostas ao art.º 5 do CIRC

Como foi referido anteriormente, algumas condições necessárias à verificação da existência de EE não se adaptam à economia digital. Como consequência, deparamo-nos com uma definição de EE, estabelecida no atual art.º 5 do CIRC, algo desatualizada. Neste ponto do nosso estudo, atrevemo-nos a sugerir uma proposta de possível alteração do conceito de EE no normativo nacional, conforme se segue.

Proposta de possível alteração do atual Artigo 5.º

Estabelecimento Estável

1 – Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa, através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou o centro de negócios da empresa, no caso de haver uma presença digital significativa num mercado.

2 – Entenda-se por presença digital significativa:

a) A celebração de um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, totalmente desmaterializados, assinados remotamente entre a empresa e um cliente, que é residente, para efeitos fiscais, no país de mercado.

b) A participação ativa de um número significativo de utilizadores (por exemplo, o número de contas ativas para plataformas sociais, o número de visitantes a sites, ou o número de utilizadores de ferramentas *online*).

c) Um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país mercado.

d) A existência de pagamentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o *core business* da empresa.

e) A presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, nomeadamente de marketing e de consultoria destinadas aos clientes residentes no país, que estão fortemente relacionados com a atividade principal da empresa.

3 – Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número um:

- a) Um local de direção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.
- g) Um website alojado num servidor que canalize os pedidos.

4 – Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem só constituem um estabelecimento estável se a duração da obra exceder dois meses, já as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração exceder seis meses.

5 – Para feitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

6 – Em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a dois meses.

7 – Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, atue em território português por conta de uma empresa e conclua habitualmente contratos ou os seus atos, façam com que uma terceira parte celebre os contratos que são concluídos frequentemente sem modificação material.

8 – Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem

no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma e não haja atuação exclusiva, ou quase exclusiva, do agente para uma empresa ou várias empresas, com as quais esteja relacionado.

9 – Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas.

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar;

g) Um website alojado num servidor que constitua um simples instrumento da operação, como uma encomenda postal, um catálogo ou um armazém;

h) Um website alojado num servidor cuja única finalidade seja fazer publicidade à atividade;

i) Um website alojado num servidor que apenas desenvolva qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar.

10 – As exceções compreendidas nas alíneas g) a i) do número anterior, não se aplicam sempre que através da respetiva página web exista uma ligação para uma outra página web da mesma empresa localizada em outro servidor situado no território com regime fiscal mais favorável.

11 – Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direção efetiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.

Como se verifica pela nossa proposta acima apresentada, o novo conceito de EE terá se assentar forçosamente na introdução do elemento “presença digital significativa” na sua definição, bem como na adequação do que se considera ser a atividade acessória ou a principal.

3.6. Estratégias para evitar o uso abusivo do conceito de EE

O atual n.º 4 do art.º 5 do MCOCDE pode gerar problemas para os Estados, uma vez que identifica determinadas atividades que não verificam o pressuposto de existência de EE, por se tratarem de atividades preparatórias ou auxiliares e, portanto, geradoras de reduzido (ou mesmo inexistente) valor acrescentado.

As principais preocupações da OCDE nesta matéria relacionam-se com (i) as exceções previstas para determinadas atividades específicas, tendo em conta que, no contexto económico atual, tais atividades podem ter valor acrescentado ou revestir caráter de essencialidade, nomeadamente quando considerado o negócio como um todo as quais podem conduzir à erosão da base tributável de certas jurisdições ou a situações de fraude fiscal; (ii) as atividades preparatórias ou auxiliares se tornem atividades de valor acrescentado ou revistam um cariz de essencialidade para a atividade a desenvolver pelo SP numa fase posterior; e (iii) a tributação indevida de determinados lucros.

Tendo em conta o exposto, o relatório final também faz uma revisão das exceções previstas no n.º 4 do art.º 5, propondo maior clarificação no que concerne ao conceito de atividades preparatórias ou auxiliares com o objetivo de limitar essas exceções às “atividades preparatórias ou auxiliares.”¹⁰⁸

Na situação atual, tendo em conta a redação das alíneas a) a d) do art.º 5 n.º 4, se um local fixo de negócios situado no País A for usado apenas para atividades enumeradas

¹⁰⁸ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, op. cit., p. 28.

no art.º 5 n.º 4 do MC OCDE (a chamada lista de exceções que contém “isenções de atividades específicas”), esse lugar não é considerado um EE. Isto pode dar origem a preocupações BEPS se, conforme sugere o § 21 do Comentário, for aplicada automaticamente quando as atividades referidas nestas alíneas forem a única atividade exercida no local fixo.

Assim, o relatório final apresenta uma proposta de substituição do n.º 4 do art.º 5 para tornar todas as alíneas do presente art.º 5 n.º 4 sujeitas a uma condição “preparatória ou auxiliar”, como segue:

«Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende: a) as instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar».¹⁰⁹

Esta proposta é acompanhada por uma outra que modifica o comentário da OCDE ao art.º 5 n.º 4, visando a substituição dos seus § 21 a 30 para esclarecer o âmbito das exceções ao conceito objetivo de EE sujeitas à lista de atividades incluída na redação do referido art.º 5, “condição preparatória ou auxiliar”.

A intenção é ajudar a distinguir quando estamos na presença de um EE real ou somente de um lugar fixo, que não é um EE real, uma vez que ele só desenvolve atividades de carácter preparatório ou auxiliar.

¹⁰⁹ Enquanto pontos a) a d) não têm mudanças em sua redação, os pontos e) e f) são objeto das supressões de as referências à condição de “preparatório ou de carácter auxiliar” de acordo com a intenção de transformar esta condição particular de um modo geral condição relativa tudo art.º 5 n.º 4.

As alterações ao MCOCDE irão implicar que as exceções à criação de um EE para atividades específicas (tais como manutenção de existências de produtos para armazenagem, exposição, entrega ou transformação, compra ou de recolha de informação) só sejam aplicadas quando a atividade (ou atividades) em questão forem preparatórias ou auxiliares em relação ao negócio como um todo. Esta posição tende a refletir as novas formas de negócios. Na verdade, essa atividade (ou atividades) pode representar uma parte fundamental de uma cadeia de valor de negócios (particularmente relevante nas cadeias de fornecimento que envolvem vendas digitais).

Deve ainda ser tida em conta a questão do fracionamento artificial dos contratos como estratégia para evitar o EE referente às estratégias para evitar o EE artificial.

Fica estabelecido que “o limite de 12 meses (do art.º 5 n.º 3) deu origem a abusos; verificou-se por vezes que as empresas (principalmente contratadas ou subcontratadas que trabalham na plataforma continental ou envolvidas em atividades relacionadas com a exploração e aproveitamento da plataforma continental), dividiam os seus contratos em várias partes, cada uma cobrindo um período inferior a doze meses e atribuídos a uma empresa diferente, que no entanto, pertencia ao mesmo grupo.”¹¹⁰ O objetivo desta prática é aproveitar, de forma abusiva, a exceção prevista no n.º 3 do art.º 5 do MCOCDE.

Os países preocupados com esta questão podem adotar não apenas soluções internas, mas também soluções no âmbito de negociações bilaterais. Existem duas propostas para lidar com esta situação. A primeira é a adição ao MCOCDE da regra do *Principal Purpose Test* (PPT) previsto no relatório final sobre a Ação 6, que consiste em eliminar os benefícios decorrentes das CDT's quando o objetivo principal da operação consista em ter acesso às mesmas. A segunda, relativa a Estados que não são capazes de resolver a questão através de regras internas de antiabuso, consiste, em alternativa, na adoção de um padrão mínimo de proteção para prevenir abusos, o qual poderá concretizar-se na introdução de uma cláusula de limitação de benefícios que restrinja o acesso ao disposto nas CDT's.

¹¹⁰ Ver: § 18 dos Comentários ao art.º 5 do MCOCDE.

3.7. O pacote anti evasão da União Europeia, como resposta ao BEPS

É necessária uma abordagem coordenada na UE para responder aos desafios originados pela economia digital, bem como para dar resposta a desafios comuns como a evasão fiscal.

Segundo o relatório do Parlamento Europeu sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais¹¹¹, estima-se que se perde anualmente o escandaloso montante de 1 bilião de Euros de potenciais receitas devido à fraude fiscal, à evasão fiscal, à elisão fiscal e ao planeamento fiscal agressivo na UE, o que representa um custo anual de cerca de 2.000,00 Euros para cada cidadão europeu¹¹².

Assim, em 21 de junho de 2016, o Conselho chegou a acordo sobre um projeto de diretiva que visa combater as práticas de elisão fiscal frequentemente utilizadas pelas grandes empresas. O projeto integra um pacote legislativo anti elisão que tem vindo a ser negociado desde janeiro de 2016, cujo objetivo é fortalecer as regras contra práticas de elisão fiscal, em linha com as recomendações da OCDE para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros, isto é, em linha com o relatório BEPS.

Assim, a Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho, define regras anti elisão fiscal em seis vetores específicos que visam combater situações em que grupos de empresas tiram partido das disparidades de um sistema fiscal, ou das assimetrias existentes entre os vários sistemas fiscais, para conseguir reduzir ou evitar os impostos devidos.

¹¹¹ Os paraísos fiscais são um dos principais alvos do sistema financeiro bancário internacional e é comum a abertura de sucursais em *offshores*, assim como de contas. Sigilo aliado a baixos impostos é a fórmula de sucesso que conquista a banca, um pouco por todo o mundo.

O escândalo *Panama Papers* é a maior prova disso mesmo. No dia 3 de abril de 2016, o mundo foi sobressaltado pela notícia de um monumental escândalo de fraude fiscal, corrupção e branqueamento de capitais, devido a uma fuga de informação numa sociedade de advogados panamiana que levou a cerca de 11,5 milhões de documentos (*papers*) pudessem ser acedidos pelo jornal alemão *Süddeutsche Zeitung* e pelo *Consórcio Internacional de Jornalistas de Investigação*. Daí o nome *Panama Papers*.

De acordo com a investigação *Panama Papers*, cerca de 500 bancos terão criado mais de 15 mil empresas em paraísos fiscais e os dez maiores bancos europeus estão envolvidos no esquema de milhares de milhões de euros escondidos em *offshores*.

Em 2015, os ativos do sistema financeiro no Panamá alcançaram os 118,478 biliões de dólares, um montante histórico para este setor e que representa mais de 7% produto interno bruto (PIB) do país.

¹¹² Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (2013), *Relatório sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais*. Parlamento Europeu, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT> [8 de janeiro de 2018].

A diretiva vai aplicar-se a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num ou mais EM's, incluindo os EE situados num ou mais EM's de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro. Os EM's adotam e publicarão, até 31 de dezembro de 2019, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva. Os EM's comunicam imediatamente à Comissão o texto dessas disposições, aplicando-as a partir de 1 de janeiro de 2020.

A diretiva irá assegurar que as medidas do relatório BEPS sejam aplicadas de forma coordenada em todos os EM's da UE.

No quadro seguinte apresenta-se uma comparação das medidas propostas pela OCDE, no relatório BEPS, e pela UE.

Figura 4 – Análise comparativa das medidas do relatório BEPS e do pacote anti evasão fiscal da UE

Medidas BEPS	Medidas da UE em resposta ao BEPS
A Ação 4 aborda a dedutibilidade fiscal de determinados encargos decorrentes de operações financeiras, em particular, entre entidades relacionadas, caso em que a dedutibilidade de tais pagamentos pode suscitar ou contribuir para um dupla não-tributação.	Limite à dedutibilidade de juros: estes limites visam evitar disparidades entre legislações de EM que conduziriam a uma dupla não tributação.
Incentivados pelo BEPS (Ação 6), que defende a sua compatibilidade com as convenções de dupla tributação, o desenho destes regimes terá de evitar ser contrário às liberdades fundamentais.	Regimes de tributação à saída: regras de prevenção à evasão fiscal que consistem numa tributação excecional de mais-valias potenciais relativas a ativos móveis que se desloquem para outro Estado.
A Ação 6 - a criação de uma regra antiabuso para EE situados nos Estados terceiros de modo a proteger o Estado de origem de ter de conceder os benefícios do tratado quando os rendimentos obtidos por um EE situado num terceiro Estado não são tributados normalmente nesse Estado. Esta regra pode ser incluída nas convenções bilaterais.	Cláusula comum antiabuso: visa colmatar lacunas que possam existir nas regras específica antiabuso de cada país, de modo a que as autoridades possam recusar aos contribuintes quaisquer ganhos ilícitos.
Ação 6 - Indica que os potenciais abusos podem resultar da transferência de ações, títulos de crédito, direitos ou propriedade para EE criados exclusivamente para usufruir dos benefícios fiscais concedidos por alguns países para o rendimento dos referidos ativos.	Regras para sociedades estrangeiras controladas: visam reatribuir à sociedade-mãe os rendimentos de uma filial controlada sujeita a baixa tributação, passando a sociedade-mãe a estar sujeita a tributação relativamente a estes rendimentos no EM onde é residente fiscal.

Ação 2 – Tem como vista identificar a melhor abordagem para neutralizar o impacto fiscal resultante do recurso a mecanismos de desvio artificial de lucros.	Regras sobre assimetrias híbridas: procura evitar que os contribuintes de IRC se aproveitem das disparidades entre os sistemas fiscais nacionais para reduzir a sua capacidade contributiva, jogando nomeadamente com as assimetrias de qualificação legal de um instrumento financeiro ou de uma entidade que frequentemente conduzem as duplas deduções ou à dedução de rendimento num país sem a correspondente inclusão no outro.
Ação 7 – objetivo de prevenir o abuso por parte dos SP com o objetivo de evitar a constituição de EE nos Estados onde desenvolvem as suas atividades, nomeadamente através do recurso a acordos comissionistas e exceções decorrentes de realidades/atividades específicas, bem como através da fragmentação de contratos entre sociedades relacionadas.	

Como verificamos da análise do quadro, resultam significativas semelhanças entre o relatório BEPS e a Diretiva da UE. O conselho congratulou a ações BEPS quando estas foram divulgadas e sublinhou a necessidade de encontrar soluções comuns na UE coerentes com as conclusões da OCDE e do relatório BEPS, por forma a encontrar um caminho único para esta nova economia global.

4. Considerações Finais

Após a análise das propostas da OCDE e da UE relativamente ao conceito de EE, concluímos o seguinte.

O conceito de EE é fundamental para lidar com o problema da equidade fiscal entre os países, estando especialmente ligado à soberania e concorrência fiscal por duas razões. Em primeiro lugar, este conceito determina o direito de um Estado tributar os lucros de uma empresa noutro Estado. Em segundo lugar, porque as empresas das diferentes partes do mundo podem querer evitar a dupla tributação. No entanto, este conceito tornou-se obsoleto. O conceito atual de EE não está adaptado à economia digital e tem algumas dificuldades para resolver a indesejada dupla não tributação. Como resultado, tem havido uma crescente necessidade de mudar (ou, pelo menos, de esclarecer) a definição e os requisitos de EE através da revisão do MCOCDE, a fim de desenvolver e apresentar uma nova abordagem do conceito de EE.

Os critérios que devem ser modificados para aplicar o conceito de EE ao comércio eletrónico são os seguintes. Se uma empresa não residente tiver determinada presença física no estado da fonte, onde exerce a atividade económica, através de um grupo informático ou servidor (*server*) e uma página *web* (*internet web site*) que canaliza os pedidos, entende-se que a atividade comercial desenvolvida em tal Estado seria suficiente para constituir um EE, desde que não desenvolva apenas uma atividade de carácter preparatório ou auxiliar (por exemplo, meramente publicidade) tal como disposto no § 4 do tão referido art.º 5 do MCOCDE.¹¹³

No entanto, se a empresa operar no país da fonte somente através de uma página *web*, mantendo o servidor no estado de residência, consideramos que atualmente e salvo novas modificações dos comentários ao MCOCDE¹¹⁴, o desenvolvimento de tal atividade comercial não conduzirá à existência de um EE, sempre que tal atividade não seja realizada por um agente dependente da empresa.¹¹⁵

Inicialmente, a este respeito, o Plano BEPS era muito ambicioso, com o objetivo de desenvolver uma abordagem geral. No entanto, a OCDE tem sido forçada a adotar uma abordagem mais pragmática, a fim de obter um (muito difícil) consenso entre as economias desenvolvidas e as economias emergentes, entre os países exportadores e importadores, e entre as diferentes tradições jurídicas.

O plano BEPS relativo à Ação 7 é ainda um processo em aberto. Depende do desenvolvimento dos acordos relativos a outras ações, especialmente da Ação 1.

¹¹³O n.º 4 do art.º 5 do MCOCDE exclui da consideração de estabelecimento estável aquelas atividades comerciais que tenham simplesmente um carácter preparatório ou auxiliar (v. gr. Para a publicidade da empresa).

¹¹⁴Em todo caso, o debate continua aberto, porque os avanços tecnológicos de hoje em dia já permitem contornar a «presença humana» e a «sede fixa de negócios» a que faz referência o art.º 5 do MCOCDE para evitar a consideração do EE da página *web*. Pense-se por exemplo em uma página *web* que exhibe apenas um catálogo de serviços e seus preços e contém um *hiperlink* para outra página *web* da mesma empresa localizada em outro servidor situado num paraíso fiscal onde são tecnicamente formalizados os contratos e se recebe os pagamentos. Através desta via, se iludiria a consideração como um EE e se submeteria um agravamento para os rendimentos gerados no Estado da fonte. Em consequência, portanto, não é de estranhar uma nova reforma aos Comentários incluindo expressamente medidas anti paraísos para evitar o crescimento desse tipo de práticas de evasão.

¹¹⁵O § 5º do at.º 5 do MCOCDE regula como uma exceção à regra geral do EE como «local fixo de negócios» (n.º 1) o pressuposto de um agente – pessoa singular ou coletiva – dependente de uma empresa que atua em nome desta num Estado de forma habitual contratado em nome desta (vid. ap. 32 dos comentários ao art.º 5). Por seu lado, o n.º 6 do art.º 5 refere-se à ação de uma empresa que atua através de um agente independente, considerando que não existe EE pelo fato de uma empresa atuar num Estado Contratante mediante um corredor, comissionista ou qualquer outro agente, sempre que este atue com total independência, já que é por si só uma empresa independente (vid. n.º 36 dos comentários ao art.º 5).

Atualmente, a definição de EE enfrenta alguns problemas. Uma das dificuldades mais comuns é identificar onde se situa o local de negócios, que envolve a introdução da regra EE de Serviços, bem como o desenvolvimento do comércio eletrónico e da economia digital.

Um motivo de preocupação é a preparação das diferentes administrações fiscais para aplicar as novas soluções BEPS. Outra é se os direitos dos contribuintes estão suficientemente salvaguardados. A terceira é a questão da conformidade das soluções BEPS com a lei europeia.

Apesar do estado de alerta que o relatório BEPS desperta, é na Ação 7 que se verifica o maior foco. Quando um Estado consegue melhorar um acordo fiscal internacional, neste caso, na definição de EE, além de ter ganhos na segurança jurídica ao tributo (ou não) nos seus próprios direitos, também incentiva o investimento, uma vez que os contribuintes, quando a lei se torna mais clara e simples revelam-se mais confiantes. Assim, a proposta de uma nova abordagem do conceito de EE no Relatório BEPS é uma “boa prática” no contexto da simplificação fiscal e dos custos de cumprimento. A este respeito, esta questão é certamente “útil”, no entanto, não é conclusiva no tratamento de todas as questões fiscais cruciais que envolvem a atual economia global. Na verdade, porque os assuntos de negócios tornaram-se mais complexos e globais, as melhorias nas questões fiscais devem ser dinâmicas e mais frequentes, a fim de atender o atual mundo em constante mudança, especialmente na área tributária internacional.

O impacto que o BEPS poderá trazer aos países com economias consideradas “pequenas” é distinto do que poderá trazer a países com economias maiores. Ao tornar o conceito mais abrangente, as empresas que se situem em países predominantemente exportadores e por essa razão tenham alguma presença noutros Estados de forma a facilitarem essas transações, podem passar a ser tributadas nesses outros Estados.

O direito internacional utiliza predominantemente o princípio da tributação pelo Estado da residência. Quando estamos a falar de relações entre Estados que têm economias semelhantes, à partida, acaba por haver uma certa compensação, na medida em que não têm direito a tributar em certos casos, mas têm noutros. Considerando que os Estados em desenvolvimento assumem, predominantemente, o caráter de Estados da fonte, acabam por estar em desigualdade, perdendo o direito a tributar esses rendimentos

sem receber nada em troca.¹¹⁶ Por esta razão, a ação 7 poderá trazer especial impacto aos países em desenvolvimento, que muitas vezes não podem tributar os lucros das atividades desenvolvidas no seu país, em resultado da erosão da base tributável por parte de algumas multinacionais.¹¹⁷

A recente discussão da Ação 7 do projeto de BEPS poderia definitivamente ser um avanço sobre os problemas comuns que envolvem o EE e ser considerado um ponto de partida na adaptação de novos princípios e normas para as atividades internacionais exercidas por empresas estrangeiras. Mas a implementação desta Ação (e das outras ações de BEPS) não será uma tarefa simples.

O pacote anti evasão da UE visa alcançar um difícil compromisso entre objetivos distintos, tais como a compatibilização das medidas aprovadas com o BEPS, a proteção das receitas fiscais dos EM's, a preservação da competitividade global da UE perante o exterior, o respeito pelas regras do mercado único e das liberdades económicas, sem esquecer a observação da Carta dos Direitos Fundamentais da UE e da legislação da UE em geral.

Na secção seguinte, iremos analisar quais os principais problemas que resultam da aplicação do atual conceito de EE, recorrendo, para o efeito, a uma análise jurisprudencial em Portugal. Trata-se de saber se os atuais problemas de aplicação do conceito de EE na nova economia global e digital estão já em linha com os identificados pela jurisprudência fiscal portuguesa.

¹¹⁶ Vd. Daurer, Veronika (2014) *Tax Treaties and Developing Countries - Series on International Taxation*. Wolters Kluwer, Vol. 44, p.23.

¹¹⁷ Num inquérito realizado a alguns países em desenvolvimento, mais de metade responderam que o impacto da Ação 7 nas suas economias será muito significativo, permitindo o combate à erosão da base tributável. A este respeito, Vd. Peters, Carmel (2015) "Developing Countries Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shipping" Bulletin for International Taxation, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_G20OecdBeps.pdf, p.380.

CAPÍTULO 3 – O CONCEITO DE EE: A JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA

1. Introdução

Neste capítulo é realizado um estudo do conceito EE, numa vertente de aplicação prática, recorrendo-se para isso à análise jurisprudencial, decretada nos tribunais administrativos e no Centro de Arbitragem Tributária Português.

A análise de jurisprudência permite verificar se a norma tem ou não sucesso na sua aplicação prática.

Com a análise jurisprudencial é ainda possível conhecer as questões mais sensíveis que giram em torno da norma e do seu procedimento de aplicação, indicando alterações e melhorias, que podem ser inseridas, no plano legislativo, com a possível modificação da redação da norma, servindo em termos operacionais de orientação à administração fiscal relativamente ao que deve ser melhorado ou acautelado quando se está perante a análise do conceito de EE.

2. Metodologia de Investigação

A investigação científica é um processo que procura dar respostas a um conjunto de questões formuladas, partindo de um conjunto de objetivos estabelecidos e tendo em conta o método de investigação adequado ao pretendido. Se os métodos de investigação quantitativos são caracterizados pela preocupação da medição objetiva e da quantificação dos resultados, os métodos de investigação qualitativos assentam em análises detalhadas as quais expressam características, por regra, não evidenciadas por valores numéricos.

Constituindo um dos objetivos deste estudo aferir as situações que estão a ser submetidas à análise da existência ou não de EE e do seu respetivo tratamento contabilístico e fiscal no normativo português, bem como a recetividade dos tribunais à aplicação desse conceito, a utilização de métodos qualitativos de investigação surge assim como uma ferramenta mais adequada, em detrimento dos métodos de investigação quantitativa.

O uso destes métodos qualitativos encontra-se frequentemente associado ao estudo de caso e tendo em conta que no nosso estudo, iremos realizar uma análise jurisprudencial para dar resposta às questões da nossa investigação, tornou-se imperativa, como estratégia de investigação, a sua eleição.

Conforme refere Meirinhos & Osório (2010) citando Dooley (2002): *“Investigadores de várias disciplinas usam o método de investigação do estudo de caso para desenvolver teoria, para produzir nova teoria, para contestar ou desafiar teoria, para explicar uma situação, para estabelecer uma base de aplicação de soluções para situações, para explorar, ou para descrever um objecto ou fenómeno”* (p. 343-344).

A investigação assente no estudo de caso pode ter diversas fontes de informação, documentação, documentos de arquivo, entrevistas, observação direta, participação e observação (Yin, 2009). De entre a documentação podemos ter cartas, *emails*, correspondência, documentos oficiais, artigos de imprensa.

Para a realização deste trabalho, procedeu-se à recolha da jurisprudência provida dos tribunais, na sequência da aplicação do EE e do seu tratamento contabilístico e fiscal.

A escolha pela análise de jurisprudência prende-se com o facto de a informação ser de acesso público, não sendo para isso necessária autorização para consulta, e pelo facto de ser possível através dos acórdãos delinear os negócios-tipo objeto de constituírem um EE, bem como o tratamento que este tem no normativo português, fundamentos da AT, para a sua aplicação e interpretação, argumentação dos contribuintes e posição do Tribunal. Nos dias de hoje, analisar o impacto da jurisprudência no sistema fiscal assume uma elevada importância, dadas as frequentes tomadas de posições contraditórias entre a AT e os tribunais. Conhecer a posição da AT e dos tribunais é importante para os contribuintes, uma vez, que poderão reduzir os seus custos de contexto, em especial, os custos de contencioso.

A metodologia utilizada vai assim de encontro ao objetivo da nossa investigação e permite perceber em que situações foi aplicado o conceito de EE, com que fundamentos, quais os resultados da sua aplicação e, ainda, se está a ser correta ou não a sua tributação.

2.1. Questões da Investigação

O estudo incide sobre as empresas com sede em determinados países que exercem atividades através de diversas formas em Portugal, o que leva a AT a recorrer ao conceito de EE de forma a tributar os rendimentos aqui obtidos. Foram assim enunciadas as seguintes questões de investigação:

- Quais os principais problemas de aplicação prática do atual conceito de EE na nova economia digital?
- Que propostas existem da OCDE e da UE para um novo conceito de EE?
- O tratamento Fiscal dos EE tem sido bem aplicado em Portugal?
- O conceito de EE em Portugal é de interpretação complexa, por parte dos intervenientes no sistema fiscal? Do lado do setor privado, qual a perceção dos contribuintes não residentes em relação ao conceito de EE? E do lado do setor público, o conceito de EE é complexo do ponto de vista da sua aplicação?
- Das irregularidades identificadas, qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?

2.2. Definição da Amostra

A população do estudo são o universo de entidades objeto de aplicação do conceito de EE e a amostra é constituída pelos casos que foram submetidos à apreciação dos Tribunais Centrais Administrativos (TCA), Supremo Tribunal Administrativo (STA) e ao Tribunal Arbitral. É através do recurso às suas respetivas jurisprudências que procuramos dar resposta às questões formuladas, elegendo, assim, a decisão concreta como objeto essencial de estudo.

Perante a notificação de uma liquidação de imposto por parte da AT, os contribuintes, dispõem de diversos meios de defesa: a via administrativa (reclamação graciosa), a via judicial (impugnação judicial) e o recurso a Tribunal Arbitral. A via administrativa materializa-se com a exposição escrita encaminhada ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, nos termos e prazos dos art.º 68 a 70 do CPPT e a via judicial pela interposição junto do Tribunal Tributário competente ou junto do órgão fiscal periférico, onde tenha sido praticado o ato, de uma petição (impugnação) nos termos e prazos dos art.º 99 a 103 do CPPT. O pedido de

constituição de Tribunal Arbitral é feito nos termos do art.º 10 do DL 10/2001, de 20 de janeiro.

Os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), onde são decididas as impugnações judiciais, são tribunais de 1ª instância. As suas decisões não são publicadas, pelo que o acesso às mesmas depende de autorização do TAF ou da AT. Os processos de reclamação graciosa são processos administrativos, apreciados e decididos na AT, não sendo as decisões dos mesmos pública, pelo que carecem, tal como a decisão das impugnações de autorização para consulta.

O TCA¹¹⁸ é um tribunal de 2ª instância. As suas decisões são publicitadas, pelo que são de fácil acesso. Dado que a alçada dos tribunais de 2ª instância é de 30.000 Euros, significa que as decisões relativas a processos com valor superior podem ser objeto de recurso para o STA. Significa que, em processo até esse valor, a sentença é irrecorrível, pelo que se torna definitiva.

O regime jurídico da arbitragem tributária foi criado pelo DL 10/2011, de 20 de janeiro, do qual decorre a possibilidade de os conflitos entre os contribuintes e a AT serem resolvidos através de arbitragem. A arbitragem é uma forma de resolver um conflito sem recorrer aos tribunais. Um ou mais árbitros imparciais ouvem ambas as partes e decidem quem tem razão. A decisão tem o mesmo valor que a decisão de um tribunal e é objeto de publicação.

Assim, da nossa amostra ficam excluídos de imediato, os procedimentos de aplicação do conceito de EE, que não foram objeto de qualquer tipo de contestação, os que foram objeto de contestação apenas via administrativa, e os que foram contestados por via judicial no TAF e não tenham sido objeto de recurso para os tribunais administrativos.

Assim, relativamente a Portugal, a amostra abrange os acórdãos providos do Tribunal Arbitral e dos Tribunais Centrais Administrativos. Procedeu-se na base de dados dessas instituições, que está disponível *online*, na página do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD e na página da Direção Geral dos Serviços de Informática, à

¹¹⁸ Ver Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro, que define o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e Decreto Lei nº 303/2007, de 24 de Agosto.

busca pela palavra chave “Estabelecimento Estável”, à pesquisa dos acórdãos dos quais constasse, essas expressões, que foram recolhidos e analisados.

É necessário a seleção de um número de acórdãos que permitam retirar algumas conclusões. Pelo que, e de forma aleatória, foram selecionados 7 acórdãos, de entre TCA, STA e Tribunal Arbitral, os quais são o ponto de partida para a nossa análise. À luz da legislação em vigor, bem como do enquadramento jurisdicional, pretendemos analisar quais as atividades e em que moldes têm de ser exercidas para que a AT considere que a sociedade residente num determinado país constituía um EE em território Nacional.

O estudo a desenvolver com base na análise dos respetivos acórdãos apresenta, contudo, as suas limitações.

Exclui todas as situações em que existe um acordo entre a AT e o contribuinte, no decurso da ação de inspeção e ainda todas as situações em que a sentença do TAF não é passível de recurso para o TCA.

No entanto, e apesar das limitações que o nosso estudo apresenta, este poderá constituir um primeiro e diferente ponto de partida na abordagem ao tema em análise.

3. Análise dos Acórdãos

É neste ponto que pretendemos desenrolar a análise aos acordos, com o objetivo de evidenciar os aspetos que constituem pressupostos para que determinada atividade exercida por uma entidade não residente num determinado território dê lugar a um EE nesse mesmo território.

A análise de cada acórdão é feita por quatro fases. Inicia-se com a descrição do caso, em que se efetua uma apresentação da atividade que se pressupõe reunir as condições para que se verifique a existência de um EE, de seguida expõe-se a argumentação do contribuinte e a contra-argumentação da AT, por sua vez também a decisão do Tribunal, terminando com um comentário sobre o caso concreto, em que é feita uma análise crítica à fundamentação evocada pela AT.

Apresentação dos acórdãos:

Figura 5 – Os acórdãos do CAAD

TRIBUNAL ARBITRAL	
Nº processo	Tema
1/2013-T	Conceito e tributação de EE
44/2012-T	Rendimento imputável a um EE (art.º 4, n.º 3 al. c) ponto 7 do CIRC)
154/2013-T	Dedução da DTE de lucros distribuídos por residentes
84/2013-T	O conceito de EE
TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO DO SUL	
02161/07	Personalidade Jurídica e Tributária dos EE (art.º 36 A do EBF)
09/12/2009	Personalidade Jurídica e Tributária dos EE
SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO	
0200/08	Reversão da execução de Iva pela Sociedade mãe por dívidas do EE

3.1. Acórdão do TCAS de 29-01-2008, processo n.º 02161/07

a) Fatos

A S..., S.A., exerce “atividade bancária e locação financeira”, limitando-se em Portugal à gestão através da sucursal, de dois contratos de locação financeira para a construção de dois centros comerciais.

Foi alvo de uma ação de inspeção por parte da AT, onde foram efetuadas correções à matéria tributável devido à imputação de juros pela Selectibanque, com sede em França, à sua sucursal em Portugal como custos desta.

Não concordando com as correções efetuadas, S impugnou junto do TAF de Lisboa, tendo este julgado procedente a respetiva impugnação.

O excelentíssimo representante da AT interpôs por sua vez recurso da sentença do TAF por não concordar com a decisão.

b) Argumentação da AT

Da aplicação conjugada do disposto, ao tempo dos factos, no art.º 69, n.º 2, al. d) e no art.º 75, n.º 1, al. c) e n.º 3 do CIRC resultava para a ora impugnante (sucursal, em Portugal, do banco francês em causa) a obrigação de proceder à retenção na fonte do IRC, relativamente aos juros pagos à sede do mesmo banco, localizada em França.

É patente que o art.º 36-A do EBF, na redação vigente aquando da ocorrência do facto tributário em causa, de acordo o qual ficavam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, não se revela suscetível de aplicação ao caso em apreço.

Constata-se que, no caso em apreço, não terá sido, para os efeitos em causa, efetuado qualquer empréstimo, mas, tão-só, uma mera operação financeira interna.

As entidades envolvidas na operação financeira em causa, não se adequam plenamente ao quadro legal delineado no questionado art.º 36-A do EBF, posto que, se o banco francês, como instituição financeira não residente, satisfaz o correspondente requisito mencionado naquele preceito, já no respeitante à sucursal, como EE daquele banco, em território português, tendo em vista designadamente a reconhecida falta de autonomia própria parece resultar evidente a insusceptibilidade da mesma ser considerada, para os efeitos em questão, uma instituição de crédito residente.

Não se verificam assim os requisitos de isenção de IRC previstos no art.º 36-A do EBF.

c) Contra-argumentação da impugnante (sucursal em Portugal do banco francês)

Como se assinala na sentença recorrida, a impugnante alega, no essencial, que, após 1997 não fez qualquer retenção na fonte quanto aos juros imputados pela Selectibanque, com sede em França, à sua sucursal em Portugal por entender que os mesmos eram considerados custos, tendo-se socorrido do entendimento constante da informação n.º 1006/90, pedido de informação vinculativa para um outro contribuinte, mas versando situação em que a impugnante se encontra, tendo o mesmo sido sancionado pelo Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e que até à data não foi revogado.

d) A decisão

O que estava em causa, no fundo, consistia em avaliar se uma restrição à aplicabilidade do artigo 36.º A do EBF a uma sucursal estabelecida em Portugal (de uma sociedade francesa) é passível de constituir um tratamento discriminatório das entidades

não residentes e consubstanciar uma restrição ilegítima à liberdade de estabelecimento consignada no artigo 43º do Tratado da Comunidade Europeia.

A resposta a essa questão foi positiva, decidindo os juízes da Secção de Contencioso Tributário julgar no sei MUI douto juízo, improcedente, o recurso interposto pela Recorrente mantendo-se a Douta sentença recorrida e determinando-se a consequente anulação do ato tributário sindicado.

Dispondo a ora recorrida, em Portugal de um centro estável de imputação de relações ou atividades económicas que geraram rendimentos, e tendo em conta o disposto no art.º 12 da CDT, os lucros imputáveis a esse EE nunca estão sujeitos a tributação em Portugal por retenção na fonte, mas sim nos termos equivalentes às sociedades residentes, nos termos do art.º 69, nº 1 do CIRC.

O montante de juros resultante da afetação do financiamento por parte da sede à sucursal nunca poderia estar sujeito a tributação por retenção na fonte liberatória em Portugal, uma vez que a sede é tributada em Portugal através do seu EE, pois conforme determina a al. c) do nº1 do artigo 3º e o artigo 50º do CIRC, o IRC incide sobre o lucro imputável a EE situado em território português;

As regras estabelecidas no art.º 7 da CDT entre Portugal e França, apontam para que ao EE serão imputados os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesma condições ou em condições similares e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é EE, o que quer dizer que para efeitos de IRC a impugnante é considerada como SP nos termos do art.º 2, nº 1 al. c) do CIRC, logo tem personalidade tributária.

Logo é considerado que os juros pagos pela sede e imputados à sucursal são considerados custos nos termos do art.º 23 do CIRC pois os mesmos geram proveitos na esfera da impugnante, beneficiando da isenção consagrada do art.º 36 A do EBF.

Conclui-se assim que a não aplicabilidade do artigo 36º A do EBF constitui uma restrição ilegítima à liberdade de estabelecimento e uma discriminação baseada na nacionalidade proibida pelos artigos 12º e 43º do Tratado.

e) Comentários

No caso transcrito, não são colocadas dúvidas quanto à existência ou não de um EE em Portugal. Trata-se de uma sucursal em Portugal e de fácil conclusão que cumpre os requisitos do n.º 1 do art.º 5, CIRC logo considerada como EE pelo n.º 2 al. b) do respetivo artigo.

A dúvida neste caso era saber se a sucursal teria o mesmo tratamento que uma entidade residente e assim beneficiar da isenção do art.º 36 A do EBF.

A resposta foi positiva em ambas as instâncias do tribunal, sendo dada razão à impugnante no TAF de Lisboa e novamente no TCAS. De outra forma não poderia ser, uma vez que é ponto assente que não pode, ou não deve ser violada a liberdade de estabelecimento.

No entanto, parece comum, pelo menos nos acórdãos que fomos lendo na realização deste estudo, que a AT tem por diversas vezes entendimento diferente dos tribunais no que se refere ao tratamento fiscal dos EE's em Portugal, discordando que estas tenham o direito de usufruir de certos benefícios concedidos às empresas residentes.

Para concluir e dando o nosso parecer quanto às razões para a AT ter efetuado correções à Matéria Coletável, parece-nos um pouco displicente, já para não falar na impugnação para o TAF, uma vez, que existia uma Informação Vinculativa nº 1006/90, que foi inclusive trazida ao caso, que versa uma situação bastante semelhante à que se impugna, e na qual a AT nessa informação teve a mesma posição que os tribunais tiveram neste caso¹¹⁹.

¹¹⁹ “Como resposta às questões colocadas foi dito que:

a) Nestas circunstâncias -financiamentos obtidos pela sucursal junto da sede -não existe a figura de mútuo pelo que não se enquadram os juros pagos pela sucursal à sede no art.º 6 do Código do IRS e, consequentemente, não haverá lugar à retenção na fonte de IRC, prevista no art.º 75 do respetivo Código;

b) A determinação do lucro tributável da sucursal deverá efetuar-se como se de um estabelecimento independente se tratasse (nº 1, art.º 49 do CIRC - não residente com estabelecimento estável em território português), pelo que os juros em questão deverão ser considerados como custo, nos termos do art.º 23 do Código do IR.”

3.2. Acórdão do STA de 07-05-2008, processo nº 0200/08

a) Fatos

A Impugnante, deduziu no TAF do Porto oposição a uma execução fiscal que contra si reverteu por dívidas de IVA liquidadas a uma sua sucursal. A questão objeto de decisão foi a de saber se uma sociedade com sede no estrangeiro (**B**) que dispõe de um EE em Portugal via de uma sucursal, pode ser responsabilizada por dívidas de IVA imputadas à atividade desta em Portugal. Na sentença deu-se resposta negativa a esta questão, pelo que a AT recorreu da decisão interpondo recurso para o STA.

b) Argumentação do requerente

A AT sustenta que a Sociedade-Mãe é responsável originária pela dívida, e não subsidiária, pelo pagamento das dívidas de IVA da sua sucursal que são objeto de cobrança coerciva, acentuando a falta de personalidade jurídica das sucursais.

A AT entende que, as sucursais de sociedades não residentes, constituem EE da sociedade de que são mero prolongamento, sendo sujeitos passivos de IRC e IVA (cfr. artºs 1º e 2º do CIVA), relativamente aos rendimentos e pelas operações praticadas em Portugal, gozam de personalidade tributária e personalidade judiciária tributária, carecendo contudo, de personalidade jurídica própria, distinta da sociedade principal - *cfr. artºs 2º, nº 1, al. b) e c) e 5º, nºs 1 e nº2 al. b) do CIRC, artºs 1º e 2º do CIVA, artº 15º da LGT e artº 30, nºs 1 e 2 do CPPT*.

Não sendo pessoas coletivas distintas da sede, as agências ou sucursais, tanto de sociedades estrangeiras como de sociedades nacionais, revestindo a natureza jurídica de meros estabelecimentos comerciais, dada a inexistência de património da sucursal, a oponente é parte legítima para a execução como responsável originária (e não em sede subsidiária como revertida), por ser a responsável pela dívida contraída através da sua sucursal, sendo nesta medida irrelevante, a circunstância de não figurar no título executivo.

c) Contra-argumentação da Requerida

As deduções aduzidas pela AT partem de pressupostos erróneos, donde – e em consequência – são retiradas erradas conclusões. O facto de a sucursal portuguesa da **B** ser desprovida de personalidade jurídica, não tem a virtualidade de responsabilizar a **B** pelas dívidas contraídas pela sucursal, pois a legislação fiscal reconhece personalidade tributária às sucursais e, nesse sentido, responsabiliza-as pelas respetivas dívidas como se de um estabelecimento independente se tratasse. Ademais, argumenta ainda que a sucursal enquanto EE traduz-se num património autónomo na ótica do Direito Fiscal, razão pela qual só responde por dívidas próprias e só ela responde por essas dívidas, resultando por isso manifesta a ilegitimidade da **B**.

d) A decisão

A sucursal referida nos autos, que levou a cabo uma atividade de prestação de serviços (colocação de antenas), que se enquadra no âmbito do IRC (art.º 3, n.º 4, do CIRC), e dispõe de uma instalação fixa, satisfaz os requisitos para ser considerada EE, como aliás ambas as partes estão de acordo.

A atribuição de personalidade tributária a um EE sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afetados à atividade desse EE, continuam a pertencer à sociedade que o criou.

Concluiu-se, que a Oponente, como sociedade-mãe da sua sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução, é responsável pelo pagamento da dívida exequenda e o seu património constitui garantia geral dos créditos tributários originados pela atividade desta (art.º 50, n.º 1, da LGT). A sociedade é assim responsável pelo pagamento das dívidas, como devedora originária, pelo que tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do art.º 153, n.º 1, do CPPT.

e) Comentário

Neste caso pretendemos analisar o conceito de EE em sede de IVA. Como já foi por nós referido na primeira parte do trabalho, o CIVA, embora faça várias referências ao

conceito de EE, não fornece a respetiva definição. A definição consta, porém, do art.º 5 do CIRC, que deverá ser aplicado por analogia também para efeitos de IVA

A questão que se coloca, e que por sua vez não é muito pacífica, tendo inclusive tido leituras completamente diferentes nas duas instâncias é, a de saber se uma sociedade com sede no estrangeiro que dispõe de uma sucursal com EE em Portugal pode ser responsabilizada por dívidas de IVA imputadas à atividade desta em Portugal. Pôs-to isto e face ao art.º 5 do CIRC, as sucursais que disponham de uma instalação fixa através da qual é exercida uma atividade comercial, industrial ou agrícola integram-se nesse conceito de EE. Aliás, as partes estão de acordo quanto à atribuição de qualificação de EE à referida sucursal, não tendo sido pôs-to em causa tal facto.

Primeiro o TAF do Porto conclui que a sociedade não residente, não pode ser responsável pelo pagamento da dívida da sucursal, uma vez que não figura no título executivo e pelo facto de nas certidões de dívida apenas constar o nome da sucursal em Portugal. Argumenta ainda que a sociedade não residente, sendo uma entidade com personalidade tributária distinta da sucursal, não é responsável pela dívida exequenda.

Por sua vez o STA conclui que a Oponente, como sociedade-mãe da sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução, é responsável pelo pagamento da dívida exequenda e o seu património constitui garantia geral dos créditos tributários originados pela atividade desta (art.º 50, n.º 1, da LFGT).

Importa aqui salientar que esta decisão teve como base os impostos diretos (al. c) do n.º 1 do art.º 2º do CIRC), em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto «as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS», sendo este regime de autonomia patrimonial para efeitos tributários é transponível para o regime do IVA, no que concerne à incidência subjetiva.

3.3. Acórdão do TCAS de 09-12-2009, processo nº 03188/09

a) Fatos

A sociedade impugnante, “Ca...S.A. – E.F.C. – Sucursal em Portugal”, com estabelecimento em Loures, tem como objeto a realização de operações de locação

financeira, sendo representação permanente em Portugal da empresa de direito espanhol “C...S.A.”.

Na sequência de análise interna efetuada à declaração de rendimentos, a Administração Fiscal concluiu que se estava a cumprir as obrigações fiscais inclusive em sede de IVA.

No relatório refere que o SP contabilizou encargos administrativos e operativos imputados pela casa-mãe, não tendo, no entanto, liquidando IVA que era devido. Procedeu assim a AT à liquidação adicional do respetivo imposto.

A sociedade deduziu RG que foi indeferida, dando então entrada no extinto TAF de Loures de IJ.

O M. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a IJ deduzida. Inconformada com sentença proferida recorreu para o TCAS.

b) Argumentação da AT

Ficou em falta a liquidação do IVA que era devido, uma vez que os encargos assumem a natureza de prestações de serviços subsumíveis no art.º 4, do CIVA e localizada em Portugal nos termos do art.º 6, n.º 8, als. c) e d), em conjugação com o art.º 2, n.º 1, al. a), havendo lugar à liquidação do respetivo IVA.

c) Contra-argumentação da recorrente (sucursal em Portugal)

Da apreciação de direito, entende a Recorrente, enquanto sucursal de uma sociedade financeira espanhola, nos termos do art.º 13 do Regime Jurídico das Instituições de Crédito e Sociedade Financeiras, é um estabelecimento desprovido de personalidade jurídica, pertencente a uma pessoa coletiva e cujas operações são imputáveis diretamente à Casa-Mãe. Ora, nos termos do art.º 2 do CIVA apenas são SP de imposto as pessoas singulares ou coletivas, pelo que, uma vez que a ora Recorrente é uma sucursal sem personalidade jurídica, não poderá ser considerada como SP de IVA.

Acresce a tais argumentos, o facto do art.º 4 e o n.º 8 do art.º 6 do CIVA, pressupor a intervenção de duas entidades juridicamente distintas, o prestador e o adquirente,

circunstância que não se verifica no caso em apreço, uma vez que a ora Recorrente e a sua Casa-Mãe são a mesma pessoa.

Entende a recorrente que não constitui um SP de IVA diverso do constituído pela sua casa-mãe, e atenta a matéria de facto provada nos termos defendidos pela ora Recorrente, os custos imputados pela Casa-Mãe à ora Impugnante representa apenas um mero reembolso das despesas efetuadas em benefício da Recorrente, não consubstanciando qualquer prestação de serviço, na medida em que não se verifica a onerosidade da prestação, mas apenas um redistribuição entre Casa-Mãe e as sucursais dos custos/despesas administrativas que a todas aproveitam. Não se encontra portante preenchido o elemento objetivo, ou seja, o facto tributário, pelo que também por esta razão deverá a sentença recorrida ser revogada e, em consequência, anuladas as liquidações adicionais impugnadas por falta de SP de imposto.

d) A decisão

São duas as principais questões a decidir:

Se a recorrente como sucursal de uma empresa com sede em Espanha e com EE em Portugal pode ser SP de IVA; E se os autos fornecem os necessários elementos para qualificar as despesas suportadas pela recorrente como a sua quota parte nas despesas gerais de administração que pela casa-mãe lhe foram debitadas, ou se antes, tais despesas se reportam a serviços contratados a terceiros pela mesma casa-mãe e que os debitou à sucursal.

Decisão do TAF

Para julgar improcedente a impugnação judicial deduzida considerou o M. Juiz do Tribunal “a quo”, em síntese, que a ora recorrente, como sucursal de uma sociedade comercial não sediada em Portugal, com EE no nosso País, goza de personalidade tributária devendo ser considerado um SP de IVA e também, tais prestações de serviços prestados pela sua casa-mãe e que lhe foram debitados, são tributáveis em sede de IVA à luz da norma do art.º 6, n.º 8, al. c) do CIVA.

Decisão do TCAS

Para efeitos de incidência pessoal, o direito fiscal basta-se, apenas, com qualquer situação de facto ou realidade económica reveladora de capacidade contributiva, desde que se apresente como unidade económica, para lhe conferir personalidade tributária e assim suprir a carência de personalidade jurídica.

Hoje, face ao art.º 2 do CIRC, dúvidas não restam que são SP do imposto – logo, têm personalidade tributária - «as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis» em IRS ou IRC «directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas».

Dispondo a ora recorrente, em Portugal, como não se encontra colocado em causa, de um centro estável de imputação de relações ou actividades económicas que geraram rendimentos, não pode a mesma deixar de ser considerada um SP de IVA (art.º 2 do CIVA).

O facto de a lei, expressamente, não prever que a casa-mãe e a sua sucursal possam constituir dois SP distintos e autónomos, também não constitui qualquer impedimento que isso possa acontecer.

Como tal, as concretas operações efetuadas com as casa-mãe, sediada em Espanha, por si lançadas na sua contabilidade como geradoras para si de custos, na quota parte dos gastos gerais administrativos daquela, encontram-se sujeitas à norma de incidência do art.º 6, n.º 8, al. c) do CIVA (redação do DL n.º 290/92, de 28 de dezembro), que a mesma não liquidou e nem entregou nos cofres do Estado, oportunamente, cabendo por isso à AT suprir tal falta e proceder à respetiva liquidação.

No entanto seguindo a jurisprudência que se apresenta dominante, cabe destrinçar se tais serviços foram prestados diretamente pela casa-mãe ou se estes foram «comprados» a terceiros e as respetivas despesas foram debitadas à sucursal, o que é fundamental para sabermos se podemos qualificar tais despesas como encargos gerais de administração ou como uma prestação de serviços, já que a mesma despesa não pode, simultaneamente, ser qualificada como encargo geral de administração e como prestação de serviços, daqui resultando a legalidade ou não do ato de liquidação.

Não fornecendo os autos os necessários elementos para qualificar tais despesas como uma ou outra coisa, e tendo em conta o disposto no art.º 99 da LGT e 13 do CPPT

(princípio do inquisitório), é de anular oficiosamente a sentença recorrida ao abrigo do disposto no art.º 712, n.º 4 do CPC, para os autos serem instruídos factualmente, no sentido de poder permitir qualificar tais despesas como encargos gerais de administração ou como uma prestação de serviços, para que depois se possa aplicar o direito correspondente .

e) Comentários

Mais um caso onde estamos perante uma análise EE em sede de IVA. Apesar de já ser repetitivo, nunca é demais referir, que o CIVA, embora faça várias referências ao conceito de EE, não fornece a respetiva definição. A definição consta, porém, do art.º 5 do CIRC, que deverá ser aplicado por analogia também para efeitos de IVA.

Apesar de quanto à existência em Portugal, de um EE por parte da ora recorrente, não se colocarem inicialmente dúvidas, posteriormente no TCAS sem razões aparentes, parece ser colocado em causa. No entanto é facilmente visível, que a mesma dispõe de uma permanência, tendo instalado um centro de imputação de relações ou atividades económicas, o que não pode deixar-se de subsumir ao conceito de EE, que expressamente constitui um SP de IRC por extensão da obrigação de imposto – cfr. art.º 4, n.º 2 e 3 do CIRC – pelo que também é um SP em sede de IVA por força do disposto nos art.º 2, n.º 1, al. a), in fine, e 6, n.º 8, ambos do CIVA, como bem se fundamenta na sentença recorrida.

Como vimos, há duas questões importantes que se colocam:

Se a recorrente como sucursal de uma empresa com sede em Espanha e com EE em Portugal pode ser SP de IVA; E se as despesas suportadas se qualificam como encargo geral de administração ou se como prestação de serviços.

A ora impugnante argumentou sempre que sendo ela uma sucursal sem personalidade jurídica, não poderá ser considerada como SP de IVA.

O tribunal nesta questão foi sempre unânime e manteve sempre a posição, baseando-se na respetiva lei, em acórdãos e ainda em diversos autores, concluindo que, não é necessária a personalidade jurídica para a sucursal em causa dispor de personalidade judiciária. basta-se, apenas, com qualquer situação de facto ou realidade económica

reveladora de capacidade contributiva, desde que se apresente como unidade económica, para lhe conferir personalidade tributária e assim suprir a carência de personalidade jurídica.

Não se percebe a posição da requerente nas alegações do recurso, ao vir defender a sua carência de personalidade jurídica em sede de IVA, quando não o tinha feito na petição inicial. Mais, não tem cabimento que colocando tal questão em causa, não o tenha feito para todas as verbas e para todos os impostos retificados na matéria coletável.

Quanto à quota parte dos gastos gerais da sociedade mãe o TAF tomou uma posição sem ter elementos probatórios para proceder a tal.

Já no TCAS e bem, a decisão foi outra, e apesar de inicialmente ter havido uma tendência de considerar as despesas como prestações de serviços, depois da análise mais detalhada de diversos acórdãos e do disposto no art.º 8, n.º 3 do CC, que dispõe que o “juiz, nas decisões a proferir, terá em conta todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, no que em especial cabe aos tribunais de grau hierárquico inferior secundar as decisões proferidas pelos de grau hierárquico superior, passamos também a seguir a posição vertida nestes acórdãos, cuja jurisprudência se apresenta dominante, no sentido de que cabe destringir se tais serviços foram prestados diretamente pela casa-mãe ou se estes foram «comprados» a terceiros e as respetivas despesas foram debitadas à sucursal.”

Sendo esta questão fundamental para qualificar tais despesas como encargos gerais de administração ou como uma prestação de serviços, já que a mesma despesa não pode, simultaneamente, ser qualificada como encargo geral de administração e como prestação de serviços, mas que nos autos nenhuma prova existe a tal respeito, que por isso, nestes termos, se não podem dar como provados.

Pôs-to isso, não poderia ter ocorrido decisão diferente que não fosse anular a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos para serem instruídos e ser proferida nova decisão em conformidade.

Uma vez que estamos perante mais um caso de EE e sede de IVA, importa referir como já foi por nós concluído no desenrolar deste trabalho, que contrariamente ao que se verifica em sede de tributação direta, em que a delimitação do conceito de EE atingiu já um amplo grau de maturidade, no caso do IVA ainda se verifica um conceito

relativamente fluído, continuando a gerar sérias dificuldades de interpretação e situações de incerteza e litigância entre agentes económicos e autoridades tributárias.

3.4. Acórdão do CAAD de 14-05-2013, processo n.º 1/2013-T

a) Fatos

No decurso de uma ação inspetiva à sociedade **A**, ora requerente, promovida pelos serviços de inspeção da AT, foram detetadas diversas situações consideradas indiciadoras de que a respetiva sociedade era uma extensão da sociedade de direito do Panamá, **B**, consubstanciando a existência de EE em território nacional por parte desta empresa, e, em consequência de tal entendimento, a AT considerou que os valores relativos aos serviços prestados pela **B** aos clientes angariados pela Requerente deverem ser imputados a esta e, assim, tributados em sede de IRC, nos termos do n.º 3 do art.º 4 do CIRC.

b) Argumentação do requerente

Contesta a liquidação de IRC e respetivos juros compensatórios com base na falta de fundamentação legalmente exigida ao ato de liquidação, porquanto, em suma, no entendimento da requerente, aquela assentará na aplicação da MCOCDE e respetivos comentários, sendo que à data do facto tributário inexistia qualquer convenção em vigor; errónea quantificação dos rendimentos e lucros relativos ao exercício a que respeita o ato de liquidação, pois sempre atuou com independência em relação à sociedade **B**; bem como a ilegalidade da liquidação por violação do art.º 36 do RCPIT, porquanto terá sido excedido o prazo legalmente fixado para a conclusão do procedimento de inspeção tributária.

c) Contra-argumentação da AT

A AT alega que a requerente pode discordar da fundamentação do ato, mas não da sua existência e que, em todo o caso, o MCOCDE não é fundamento da liquidação impugnada, sendo-o antes o art.º 5 do CIRC; Que **B** seria responsável por 95% do volume de negócios da requerente; Que nos termos da jurisprudência dominante, a violação de

normas do RCPIT relativas à duração do procedimento de inspeção tributária não gera, por si só, a invalidade da liquidação subsequente.

d) A decisão

A AT utilizou como suporte jurídico do ato impugnado o art.º 5 do CIRC, pelo que não há omissão de referência à legislação aplicável.

Quanto à qualificação dos rendimentos e lucros como rendimentos da requerente foi necessário resolver duas questões: a de saber se a atividade da Requerente pode ser considerada como dando origem a um EE da **B**, para efeitos do art.º 5 do CIRC; e, em caso afirmativo, se podem ser imputados à Requerente os respetivos rendimentos. Os testes constantes do art.º 5 permitem determinar a existência de um EE com base na existência de uma instalação fixa, de um projeto ou de agência.

Foi posta fora de hipótese o teste do EE instalação física, pois a atividade de **B** não era desenvolvida através das instalações da Requerente. A natureza da atividade desenvolvida pela sociedade **B** foi considerada insuscetível de constituir um projeto. No entanto foi dado como provado que existia de facto um EE da sociedade panamiana em Portugal decorrente da agência.

Apesar de se ter concluído que a existência de um contrato de agência, dá azo a um EE em PT da sociedade **B**, esta será única relativamente à qual poderá ser liquidados os valores em litígio, nunca a Requerente, concluindo-se, assim, que é ilegal a qualificação dada aos rendimentos do EE da **B** que a Requerente constitui, como rendimentos desta, por violação do preceituado no n.º 3, com remissão para o n.º 2 do art.º 4 do CIRC, pelo que o ato de liquidação enferma de vício de violação de lei por, erro sobre os pressupostos de direito.

e) Comentário

Uma vez colocada de parte qualquer vício que se possa qualificar como «violação ou vício da fundamentação legalmente exigida», com o sentido que lhe dá a Requerente, vamos focar-nos na questão da qualificação dos rendimentos.

Para que os rendimentos e lucros derivados dos serviços prestados aos clientes da **B** angariados por **A** sejam qualificados como rendimentos desta envolve saber se a atividade de **A** pode ser considerada como dando origem a um EE da **B**, para efeitos do art.º 5 do CIRC e em caso afirmativo, verificar ainda se estes podem se imputados à **A**, ao abrigo do disposto no art.º 4, n.º 3 do mesmo Código.

Começou por se verificar se os testes constantes do art.º 5 permitiam determinar a existência de um EE, tendo sido e bem pôs-to logo de parte a existência de uma instalação física (pois a atividade de navegação não era desenvolvida através das instalações da **A**, sendo este um requisito obrigatório e cumulativo ao abrigo do n.º 1 do art.º 5 do CIRC) e de um projeto (que dada a atividade desenvolvida pela sociedade **B**, nunca seria suscetível de ser aplicado o n.º 3 do art.º 5 do CIRC).

Restando apenas o EE que decorre da agência (n.º 6 do art.º 5 do CIRC), foram verificados todos os elementos necessários para que se sustente a sua existência. Conclui-se a existência de um contrato de agência que dá lugar a um EE – existência de um agente (**A**) que atuava por conta de **B**, tinha autorização para celebrar contratos, os contratos eram celebrados em nome da empresa e com caráter de habitualidade.

Estando efetivamente comprovado que a atividade de **A** é considerada um EE de **B**, restou apenas saber se os rendimentos relativos aos serviços prestados aos clientes angariados para **B** podiam ser imputados a **A**, ao abrigo do art.º 4, n.º 3, do CIRC.

O facto de uma sociedade não residente ter um agente em território nacional poder levar a concluir pela existência de um EE, como é o caso, não implica que seja o próprio agente o EE, que o agente perca a sua individualidade e consequentemente que lhe sejam imputados os lucros daquela.

O próprio Código do IRC, nas várias disposições que se referem ao EE, considera-o sempre com estando ligado ao não residente e não como entidade autónoma (art.º 3, n.º 1 al. d) e 55, n.º 1) com personalidade tributária distinta da sociedade ou entidade não residente de que faz parte.

Assim sendo, e apesar de se ter concluído que a existência de um contrato de agência, nos termos que se deram como comprovados, dá azo a um EE em Portugal da sociedade panamiana, esta será a única relativamente à qual poderão ser liquidados os valores em litígio, nunca a Requerente.

Perante o que foi enunciado parece clara e correta a decisão do tribunal em concluir que é ilegal a imputação a **A**, dos rendimentos relativos aos serviços prestados aos clientes angariados para **B**, por violação do preceituado no n.º 3, com remissão para o n.º 2, do art.º 4, do CIRC.

3.5. Acórdão do CAAD de 01-10-2012, processo nº 44/2012-T

a) Fatos

A sociedade **B** não residente em Portugal é uma empresa especialista em programas de conservação, gestão e eficiência no consumo de combustível.

A sociedade **A** é uma sociedade residente em território Português, dedicando-se à exploração dos serviços públicos de transporte de passageiros, carga e correio.

A e **B** celebraram um “acordo de conservação de combustível”, em março de 2005. O serviço prestado pela **A** consistiu no desenvolvimento de um projeto de redução do consumo de combustível por parte de **B**, que incluiu o domínio das “operações de **B**”.

Em contrapartida, **B** pagou à **A**, durante o período de execução do contrato, uma remuneração mensal dependente dos resultados efetivos por ela obtidos ao nível da poupança de custos e da redução de emissões.

A execução de tais serviços ocorreu fora de território português, não tendo a sociedade **B** efetuado a respetiva retenção na fonte referente aos pagamentos efetuados.

Os serviços da AT, não concordam com a não retenção na fonte, tendo em consequência apurado uma liquidação adicional, relativa a 2007 e 2008.

b) Argumentação do requerente

Alega a Requerente, que as importâncias por si pagas não são tributáveis em Portugal, por a situação ser subsumível ao previsto no art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, não sendo, por consequência, aplicável no caso concreto, o disposto no art.º 4, n.º 4, do CIRC.

c) Contra-argumentação da AT

A Requerida sustenta que os rendimentos em causa se devem considerar como obtidos em território português, por não se encontrarem excluídos nem pelo art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, nem pelo art.º 4, n.º 4, do CIRC e, portanto, deveriam ter sido objeto de retenção na fonte, nos termos do art.º 88, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5 e 6 do CIRC, da redação em vigor a data.

d) A decisão

O art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC dispõe, na sua primeira parte, que são considerados rendimentos obtidos em território português *os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português*. A referência à *realização* ou *utilização* dos serviços caracteriza-se por ter uma natureza alternativa, pelo que basta que se verifique uma dessas condições para haver tributação em Portugal. Assim, ainda que se tenha dado como provado que os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, ficou também provado como preenchido o requisito de *utilização* em Portugal. No entanto, importa esclarecer que a parte final do mesmo consagra uma exceção à regra antes afirmada: “*com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeira*”.

A referência aos rendimentos relativos a transportes tem unicamente como significado a atividade transportadora, ou seja, apenas de atos necessários e adequados ao exercício da atividade transportadora.

Pôs-to isto, ficou claro que os rendimentos devidos pelos serviços prestados não podem ser considerados como sendo relativos a transportes, estando fora do âmbito da exceção do preceito em causa.

Face ao entendimento anteriormente preconizado de não enquadramento da atividade em causa nos *serviços relativos a transportes*, foi necessário, ainda assim, determinar se os rendimentos dela derivados não são tributados em Portugal por via do art.º 4, n.º 4, do CIRC.

Existem duas condições impostas pela norma para que tal aconteça, a primeira é que os serviços tenham sido realizados, integralmente fora de território português, o que

se deu como provado. Porém, cumulativamente, exige-se que os serviços não respeitem a bens situados nesse território (Portugal) e, além disso, que não estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade e auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Ora, no caso em concreto, os serviços prestados são de consultoria e traduzem-se em estudos de apoio técnico, o que por si só, dado o carácter cumulativo dos requisitos, impede a aplicabilidade do preceito.

Foi, portanto, decidido que a situação *sub judice*, por não preencher os requisitos do art.º 4, n.º 4, não permite, por essa via, excluir a tributação desses serviços em Portugal. Pelo que, por aplicação da regra geral constante do art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, os rendimentos em causa estão sujeitos a tributação em Portugal, por aplicação de uma taxa liberatória, nos termos do art.º 88, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5 e 6 do CIRC.

e) Comentário

Está em causa analisar se as importâncias pagas pela sociedade residente portuguesa à sociedade não residente devem ser consideradas como rendimentos obtidos em território português e consequentemente sujeitos a retenção na fonte nos termos do art.º 88, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5 e 6 do CIRC.

O tribunal alegou que a única questão de direito a decidir é se os pagamentos como contrapartida das prestações de serviços, estão abrangidos pela exceção no art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC e, em caso negativo, se devem ser enquadrados no n.º 4 do mesmo artigo.

Na minha opinião e decisão à parte, apenas quero referir que bastaria o tribunal analisar a última parte do art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC (“...com exceção dos relativos a transportes,...”), sendo esta o cerne da questão. Isto porque na sua primeira parte estão incluídas as prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português, sendo que esta referência à realização ou utilização dos serviços se caracteriza por ter uma natureza alternativa, pelo que basta que se verifique uma dessas situações para haver tributação em Portugal. Assim, ainda que se tenha dado como provado que os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, ficou também provado que são

utilizados por toda a frota da empresa residente em Portugal, local a partir do qual exerce a sua atividade. Também no n.º 4 do respetivo artigo, o mesmo requisito inclui as prestações de serviços como obtidas em território português (“Não se consideram obtidos em território português...os rendimentos referidos no n.º 7...quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português não respeitem a bens situados nesse território...”).

Podemos assim verificar que não cumpridos os requisitos para que os rendimentos não sejam considerados obtidos em território português pelo art.º 4, n.º 4, também o não serão pela primeira parte do art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, restando apenas a possibilidade de se comprovar que as prestações de serviços são relativas a transportes. Podemos verificar na alegação da Requerente, que a mesma apenas submete à situação do previsto no art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, dizendo inclusive “não sendo, por consequência, aplicável no caso concreto, o disposto no art.º 4, n.º 4, do CIRC.”, ou seja, parece-me claro que têm a noção que pelo respetivo n.º 4 os rendimentos seriam sempre considerados obtidos em Portugal e por sua vez também pela primeira parte do art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC.

Então iremos apenas abordar a decisão do tribunal quanto à “exceção dos relativos a transportes”, pois no fundo é aqui que reside o problema, pois a Requerente, contrariamente à AT, considera que os serviços em causa se podem qualificar como atividades relativas a transportes.

Pensamos que aqui possa haver uma lacuna na lei por parte do legislador ao colocar o vocábulo «relativos a transporte», que pode perfeitamente ser interpretado como qualquer atividade que se relacione com a atividade transportadora. É verdade que se formos ao fundo da questão, pode comprovar-se que a intenção do legislador, é que tal exceção seja interpretada de forma restritiva, não sendo permitida uma sua interpretação extensiva, uma vez que estamos perante uma exceção ao regime-regra de tal norma. E que aliás se tal não o fosse levaria a situações muito complexas e violadoras do princípio da igualdade, uma vez que os prestadores de uma mesma atividade, estariam ou não sujeitos a retenção na fonte, consoante prestassem serviço a uma transportadora ou a uma empresa que exercesse uma atividade distinta. Essa situação desafiaria o princípio da legalidade e ainda a própria coerência desejável num qualquer sistema fiscal.

Tendo presente estes princípios, somos da mesma opinião do tribunal: “...entendemos que a interpretação mais consentânea com eles é aquela que não faça extrapolações do vocábulo «relativamente», tomando-o, tão-só, no sentido de que *actividades de transporte* são unicamente aquelas que integram um contrato de transporte...e não aquelas que tenham apenas como afinidade com a actividade de transporte o facto de serem prestadas a um SP que exerça a actividade transportadora.”

Assim julgou-se e bem totalmente improcedentes os pedidos de pronúncia arbitral.

No entanto, é nossa opinião que se reveja a respetiva alínea geradora de dúvidas por parte dos intérpretes e pondo em causa o princípio da tipicidade¹²⁰, e que se tenha como base a proposta original, a qual não apresenta o vocábulo «relativos», transcrevendo o seguinte: “Os membros da comissão estão igualmente de acordo que não deveriam ser abrangidos certos serviços, designadamente os (...) da actividade transportadora...”

3.6. Acórdão do CAAD de 26-10-2013, processo nº 154/2013-T

a) Fatos

A Requerente é uma sociedade de direito brasileiro com EE em Portugal denominado **A..., S.A.** – Sucursal em Portugal, Pessoa Coletiva, com atividade cessada em 31 de dezembro de 2008.

Em 2010, foi objeto de uma ação inspetiva de caráter geral ao exercício de 2008, no âmbito da qual foi corrigido o resultado tributável e liquidados juros compensatórios.

A correção foi decomposta em três diferentes causas: Encargos não dedutíveis; Dedução por DTE na esfera de um EE; Dedução da diferença entre valor mercado e valor contabilístico de elementos patrimoniais à data de cessação de atividade de EE.

b) Argumentação do requerente

¹²⁰ Que exige que os tipos fundadores de tributos sejam determinados de tal modo que o SP comum e médio possa apreender facilmente o sentido normativo das disposições legais, não necessitando para isso de ser técnico de direito

Sustenta a Requerente que devem ser consideradas custo fiscalmente dedutível as despesas com assessoria suportadas por faturas que, apesar de no seu descritivo constar assessoria relacionada com uma nova sucursal, respeitam, em substância, a assessoria relacionada com o fecho de EE em Portugal.

Suporta ainda que, por força do disposto no art.º 24 da CDT Económica celebrada em Portugal e o Brasil, é aplicável a um EE em Portugal de uma sociedade brasileira a dedução por DTE prevista na al) a) do n.º 8 do então art.º 46 do CIRC relativa a dividendos distribuídos a tal EE por sociedades residentes em Portugal

Por último, sustém ainda que, existindo a cessação de atividade de EE em Portugal, é dedutível para efeitos fiscais a diferença entre o valor de mercado e o valor contabilístico dos elementos patrimoniais, em concreto créditos sobre os colaboradores e sobre terceiros, por força da aplicação do então art.º 76 A do CIRC, por remissão do então art.º 76 B do mesmo código.

c) Contra-argumentação da AT

A Requerida alega que tais encargos não deverão ser imputados à Requerente, por aplicação do art.º 23 do CIRC, concluindo que os encargos suportados, por não se tratar de encargos decorrentes da cessação da sua atividade, não deverão se aceites fiscalmente.

Relativamente à aplicação da dedução por DTE prevista no então art.º 46 do CIRC. Considera a AT que a dedução de 50% dos dividendos recebidos não se aplica à Requerente uma vez que este artigo apenas abrange “sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direção efetiva em território português”. Alegando ainda que não poderá trazer-se à colação a CDT celebrada entre Portugal e Brasil por não estarem em causa matérias de DTI, mas sim DTE.

Quanto à dedução da diferença entre valor de mercado e contabilísticos dos elementos patrimoniais à data de cessação de atividade de EE, alega a Requerida que o facto de os juros a receber de créditos a empregados terem sido a dado momento proveitos, ainda que decorrentes de taxas de juros mais baixas que as praticadas para o restante mercado, e nunca gastos, não poderão em momento posterior vir a ser revertidos. Quanto aos restantes créditos, alega a AT que o CIRC impôs um limite de aceitação de

provisões como gastos fiscais, limite esse que corresponde a regras do Plano de Contas para o Setor Bancário.

Vem dizer ainda a AT que os então art.º 76 A e art.º 76 B se aplicam apenas a entidades situadas no espaço comunitário dado terem sido inseridos no CIRC pela Lei do Orçamento do Estado de 2006 sob epígrafe “Harmonização Fiscal Comunitária”.

Por fim, refere a AT que, apesar de em termos formais ter ocorrido uma cessação de atividade, para assegurar a mudança de pessoa coletiva a operar em Portugal, não ocorreu uma verdadeira cessação de atividade, mas sim uma mera transferência de titularidade da sucursal de um mesmo grupo económico, invocando a esse propósito o n.º 4 do art.º 36 da LGT, nos termos do qual “a qualificação do negócio jurídico efetuado pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária”.

d) A decisão

A decisão recaiu sobre três questões:

A) Os encargos relativos a despesas incorridas com serviços de assessoria são considerados custo fiscal na esfera da Requerente?

O tribunal considera não dedutíveis na esfera da Requerente custos com serviços de assessoria, uma vez que os serviços prestados se referiram à abertura de uma nova sucursal em Portugal, e não ao encerramento da existente.

B) É aplicável a dedução relativa à eliminação da DTE de lucros distribuídos na esfera da Requerente?

Considera o Tribunal que, por aplicação do n.º 2 do art.º 24 da Convenção celebrada entre Portugal e o Brasil, em conjugação com o previsto na al) a) do n.º 8 do então art.º 46 do CIRC, são dedutíveis na esfera da Requerente 50% de dividendos recebidos de entidades residentes nos termos por si efetuados.

C) Aplica-se a dedução à correção ao lucro tributável relativa a ajustamentos efetuados pela Requerente em resultado de cessação de atividade?

O Tribunal considera que as operações jurídicas realizadas são válidas para quaisquer efeitos tributários, não sendo defensável a aplicação ao caso concreto do

disposto do n.º 4 do art.º 36 da LGT, comprovando-se efetivamente a cessação da atividade de um EE em Portugal. Considera ainda que as deduções efetuadas pela Requerente em relação a diferenças entre valores de mercado e os valores contabilísticos de elementos patrimoniais forma adequadas e concordantes com o disposto da legislação fiscal aplicável, uma vez que o apuramento do valor de mercado de elementos patrimoniais não está condicionado, pelo n.º 1 do referido art.º 76 A CIRC, a qualquer tipo de condicionamento, seja imposto pelo Banco de Portugal, seja por outra entidade. Trata-se pura e simplesmente de apurar o valor de mercado, de acordo com as boas práticas na teoria das finanças, no caso em apreço por se tratar de créditos, e contrapô-lo com o valor contabilístico.

e) Comentário

Neste caso em apreço não se debate a interpretação do conceito de EE, uma vez que está logo transcrito no Relatório, que estamos perante um EE em Portugal. Situação que também não traria qualquer dificuldade de interpretação, uma vez que estamos perante uma Sucursal em Portugal, que cumpre os requisitos do n.º 1 do art.º 5, CIRC logo considerada como EE pelo n.º 2 al. b) do respetivo artigo.

Parece tornar-se claro que as situações das sucursais são de fácil interpretação quanto ao teste de EE.

Quanto aos encargos não dedutíveis e a cessação de atividade de EE estes não merecem a nossa análise, uma vez que parece pacífica a decisão do tribunal e não relevam para a análise do nosso estudo.

Quanto à atenuação da dupla tributação de lucros distribuídos, é certo que sendo a Requerente um EE, por força da al. c) do art.º 2 do CIRC, é inaplicável à Requerente de forma direta o disposto no referido art.º 46 do CIRC, tal como argumenta a AT e lhe vem dar razão o tribunal.

Leitura diferente tem a AT e o Tribunal no que se refere à Convenção tributária Portugal-Brasil. A AT alega que não poderá trazer-se à colação a CDT celebrada entre Portugal e Brasil por não estarem em causa matérias de DTI, mas sim DTE. Mais uma vez uma leitura precipitada e errada da lei. Argumenta o Tribunal e bem que o art.º 24 da convenção dedica-se à aplicação do princípio da não discriminação, no qual não poderá

a tributação de um EE que uma empresa de outro Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, ser nesse outro Estado menos favorável do que das empresas desse outro Estado.

A AT fica assim muito mal vista na análise completamente discriminatória que teve. Não é pelo facto de a Convenção assentar numa filosofia de eliminação de DTI, que deixará de prever igualmente a aplicação do princípio da não discriminação em relação a EE de uma sociedade residente num país localizado no outro país.

São assim dedutíveis na esfera da Requerente 50% de dividendos recebidos de entidades residentes nos termos por si efetuados.

Quanto ao ponto analisado gostaríamos apenas de salientar, que nos casos em que a empresa não residente, seja residente em país com o qual Portugal não tenha celebrado Convenção sobre matéria fiscal, e em território português exerça as respetivas atividades por meio de EE, fica sujeito a tributação segundo o regime e pelas taxas previstas na lei interna portuguesa. Sendo o conceito de EE adotado pela legislação portuguesa mais amplo do que o MCOCDE, e das Convenções bilaterais em vigor, a tributação das empresas não residentes e residentes em país com o qual Portugal não tenha celebrado convenções sobre dupla tributação é bastante mais «agravada».

Ora no caso em apreço existia uma convenção entre os países e assim foi possível a dedução em causa, situação diferente no caso de serem países com o qual não existia convenção, o que pode levar ao desencorajamento quanto ao exercício de atividade empresariais nesse território.

3.7. Acórdão do CAAD de 31-10-2013, processo nº 84/2013-T

a) Fatos

A sociedade **A** (doravante designada “Requerente”), é uma sociedade de direito indiano e que dispõe em Portugal de um mero registo para efeitos de IVA reportado a 25-01-2008, de onde consta a inscrição da mesma enquanto entidade não residente e sem EE. É representada fiscalmente em Portugal, pela sociedade **B** (doravante “B Portugal”), que detém a 100%.

Por motivos de maior proximidade geográfica dos seus clientes finais, a Requerente decidiu proceder à instalação, em Portugal, de determinados componentes.

A **B** Portugal, em 04-12-2007, celebrou um contrato misto de disponibilização de espaço e prestação de serviços com a sociedade **F**, através do qual arrendou àquela um armazém de 4.800 m² de que é proprietária, bem como acordou prestar serviços de consultoria, assessoria técnica e apoio logístico necessários à instalação, pela ora Requerente, dos componentes.

No contrato referido estabelece-se, além do mais, o seguinte:

As instalações destinam-se a «*ser utilizadas para efetuar algumas alterações*»; o “*Fornecimentos de alimentação, alojamento e transporte para uma equipa de 20 trabalhadores Indianos*”; “*Para a realização dos serviços acima mencionados, **F** fornecerá até um máximo de 720 horas de trabalho semanais a serem efetuadas por trabalhadores não qualificados, nas instalações disponibilizadas a **B**...o conteúdo das actividades a desempenhar por tais pessoas será transmitido por **B** a **F** e a sua boa execução constitui obrigação desta última, sendo a sua obrigação assegurar o seu bom desempenho pelas pessoas que designar para o efeito*”.

Para o contrato foi fixado o período de vigência de 10-12-2007 a 30-03-2008.

A **B** e a **F** celebraram à posteriori, em 05-06-2008, uma Adenda ao contrato de 4-12-2007 que “*Na execução prática do Contrato verificam-se algumas vicissitudes que alteraram parte das condições acordadas, nomeadamente o início previsto de execução e o número de horas de trabalho*”, estabelecendo-se o seu início apenas no dia 28-01-2008 e a sua vigência até ao dia 28-09-2008.

A Requerente importou da Índia, em 25-01-2008, componentes e no mesmo dia procedeu ao seu registo para efeitos de IVA em Portugal.

Finalizada a instalação / montagem dos componentes, a Requerente procedeu à expedição desses equipamentos para os Estados Unidos, com destino à **D** EUA, para Espanha, com destino à **E** Espanha, e para os vários locais em Portugal, para o que a Requerente emitiu faturas à **B** Portugal, à **D** EUA e à **E** Espanha, utilizando para o efeito o seu registo de IVA em Portugal e o respetivo número de identificação fiscal.

As datas de emissão das referidas faturas não coincidem com as datas em que o fornecimento dos aerogeradores foi negociado e contratado entre a Requerente e a **D**

EUA, a **E** Espanha e a **C** Dinamarca (após a cessão da posição contratual, a **B** Portugal) o que ocorreu durante o ano de 2006, mas apenas com o fluxo físico dos equipamentos no âmbito desse contrato de fornecimento.

No âmbito do contrato de 25-01-2008 celebrado entre a Requerente e a **B** Portugal relativo à montagem / instalação de componentes, esta debitou àquela as despesas que pagou a vários fornecedores envolvidos no projeto.

No sistema informático de intercâmbio de informações sobre o IVA constatou-se a existência de transações intracomunitárias para além das declaradas pela Requerente.

A Requerente emitiu em seu nome faturas, que foram identificadas na sequência da análise à contabilidade da **B** Portugal, onde se encontravam contabilizados os custos relativos às exportações a que as mesmas respeitavam, designadamente, as faturas do despachante **G** e do **H**; não obstante estes custos estarem emitidos em nome da **B** Portugal, nos respetivos documentos alfandegários de suporte consta como exportador a Requerente.

A **B** Portugal contabilizou ainda como proveitos várias notas de débito emitidas à Requerente.

Em paralelo com a instalação de componentes, decorreu um processo de reparação e substituição já em funcionamento em parques, que haviam sido adquiridos à Requerente pela **B** Portugal e por esta comercializados, por terem sido detetadas falhas e defeitos de fabrico, sendo essas reparações efetuadas ao abrigo de garantias contratuais.

A **B** Portugal optou por assumir ela própria a reparação e/ou substituição, incorrendo em vários encargos com materiais e subcontratação de serviços terceiros, celebrando um contrato, em 25-01-2008, com a Requerente relativamente a essa mesma reparação e/ou substituição.

As operações de reparação e/ou substituição estavam calendarizadas para fevereiro a abril de 2008, mas em 02-10-2008 foi assinado um Aditamento ao Acordo de Compensação por defeitos, em que é afirmado que nessa data ainda não tinha sido iniciada qualquer operação de reparação / substituição

O débito dos custos incorridos pela **B** Portugal com a operação ocorreu entre finais de outubro e março de 2009, tendo sido emitida uma ND em 31-03-2009 à Requerente.

Houve envolvimento de técnicos indianos comuns aos projetos de instalação de componentes e reparações.

Na sequência das ações referidas a AT entendeu que tinham sido desrespeitadas normas técnicas do CIRC em conjugação com a CDT entre Portugal e a Índia, por existir um EE da Requerente em termos reais nos termos do art.º 5, n.º 3 do CIRC em conjugação com o art.º 5 da CDT entre Portugal e a Índia, por um período de tempo superior a 9 meses, considerando o seu início a 25-01-2008 (primeiro registo de operações tributáveis) e a sua conclusão em 21-06-2009 (data de confirmação de saída pela Alfândega).

Foi então apurado o lucro imputável a este EE em Portugal nos termos da alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do art.º 3 do CIRC, em conjugação com o art.º 7 da CDT entre Portugal e a Índia e elaborada a respetiva liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios relativos ao ano de 2008.

b) Argumentação do requerente

A Requerente censura o apuramento dos custos e proveitos do EE ter sido efetuado apenas com base nos elementos fornecidos pelo seu registo de IVA e que ele não reflete os custos de um EE pois há despesas que não são sujeitas a IVA, designadamente com salários, amortizações e demais custos com pessoal e encargos financeiros.

c) Contra-argumentação da AT

A AT refere que não foi isso que sucedeu, tendo considerado os custos que derivam dos documentos que constam do Relatório da Inspeção.

d) A decisão

A principal questão a decidir foi a de saber se a atividade desenvolvida em Portugal pela Requerente pode ser considerada como dando origem a um EE que permita ao Estado Português tributar os seus lucros.

Para determinar a existência de um EE é preciso analisar três testes alternativos, assentando um na existência de uma instalação física, outro na de um projeto e outro numa relação de agência.

No entanto apenas se considerou a possibilidade de enquadramento da situação da Requerente no n.º 3 do art.º 5, do CIRC, que estabelece *«um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimentos estável se a sua duração da obra ou da actividade exceder seis meses»*.

Identificaram-se duas atividades distintas desenvolvidas pela Requerente em Portugal: uma que diz respeito à instalação dos componentes nos aerogeradores (montagem) e outra que concerne aos projetos de reparação ao abrigo de garantias contratuais.

É manifesta a distinção entre as duas atividades, pois enquanto a atividade de instalação é uma atividade potencialmente geradora de lucros, a relativa às reparações motivadas por falhas e defeitos de fabrico é apenas geradora de encargos. Sendo esta última claramente autónoma em relação às atividades lucrativas não é de aceitar que esta possa agregar-se à atividade de montagem reconduzindo-as a um mesmo EE.

Assim, há um erro subjacente ao ato que determinou o lucro tributável da Requerente, mas dela não decorre necessariamente a ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, pois isso só sucederá se ele afetou a determinação do lucro tributável.

Entendendo-se, como se entende, este EE como independente do relativo às operações de montagem e instalação de componente, não poderá com base nele determinar-se qualquer lucro tributável, nem justificar as liquidações impugnadas.

Por isso, estas serão ilegais, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, na medida em que tenham considerados lucros referentes à atividade de reparação/substituição de pás de aerogeradores.

No caso em apreço, existe uma instalação física correspondente ao armazém, sendo utilizado para levar a cabo a atividade comercial. Esse espaço, dadas as suas

caraterísticas, goza de permanência sob o ponto de vista geográfico e temporal e existe uma ligação entre ele e um espaço geográfico concreto.

Ficou ainda confirmado que decorreram mais de 9 meses entre a data inicial e a final relevantes para efeitos da existência de um EE, à face do n.º 3 do art.º 5 da CDT.

No que concerne aos custos, o n.º 3 do art.º 7 da CDT estabelece que é permitido deduzir «*as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins prosseguidos por esse EE*».

É certo que ficou comprovado que não haverá na contabilidade da Requerente elementos que permitam calcular exatamente tais custos, mas, a alternativa, quando há a certeza que há mais despesas necessárias para a obtenção dos proveitos que não estão documentadas, é determinar o lucro tributável através de métodos indiretos. Como estabelece o art.º 87, n.º 1, al b), da LGT, e não fazer o seu cálculo com base nos elementos existentes, como se esses outros custos não existissem.

Por isso, tem de se concluir que as correções efetuadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, derivado da não aplicação de métodos indiretos, nos termos do art.º 87, n.º 1, al b), da LGT e do art.º 7, n.º 3 da CDT Portugal India, vício este que se repercutiu nas liquidações impugnadas e justifica a sua anulação (art.º 135 do Código do Procedimento Administrativo. Aplicável por força do disposto no art.º 2, al c), da LGT).

e) Comentário

Novamente um processo no qual a principal questão é a de saber se a atividade desenvolvida em Portugal pela Requerente pode ser considerada como dando origem a um EE que permita ao Estado Português tributar os seus lucros.

Embora existam várias possibilidades de enquadramento de situações fácticas no conceito de EE, no caso em apreço apenas está em causa a possibilidade de esse conceito ser preenchido à face do n.º 3 do art.º 5 da CDT que refere: “Um local ou um estaleiro de construção, um projeto de construção, de instalação ou de montagem, bem como as atividades de supervisão em conexão com as mesmas só constituem um estabelecimento estável se a sua duração exceder nove meses.”, uma vez cabe ao tribunal arbitral aferir a

legalidade do ato impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, tendo sido esta somente o respetivo n.º 3 do art.º 5 da CDT.

A decisão neste caso, foi favorável à Requerente, mas muito por culpa da AT, que no decorrer da inspeção cometeu dois erros graves. Perante isso é totalmente de acordo a nossa opinião quanto à anulação da liquidação impugnada.

O primeiro erro foi ter agregado duas atividades, montagem e reparação, quando estas são completamente distintas. Enquanto uma potencia lucros, a outra gera encargos. Para além disso como se encontra provado, as duas atividades foram prosseguidas por contratos distintos e são desenvolvidas em diferentes espaços. Falta, portanto, entre as duas atividades, não só a coerência comercial, mas também a coerência geográfica.

Existe logo aqui, um erro subjacente ao ato que determinou o lucro tributável da Requerente, mas dele não decorre necessariamente a ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, isto só sucederá se ele afetou a determinação do lucro tributável.

A AT deveria ter verificado a possibilidade de se constituir um EE por cada atividade, que teria de cumprir os requisitos do n.º 3 do art.º 5: «um local ou um estaleiro de construção, um projeto de construção, de instalação ou de montagem, bem como as atividades de supervisão em conexão com as mesmas só constituem um estabelecimento estável se a sua duração exceder nove meses».

Se efetuasse uma correta análise teria chegado à conclusão que apenas na atividade de montagem e instalação de componentes cumpre os requisitos exigido, isto é, existe um armazém com atividade por um período superior a 9 meses (25-1-2008 a 8-6-2009). Enquanto a atividade de reparação fica logo excluída no n.º 1 do art.º 5, uma vez que se constata a inexistência de qualquer instalação fixa e ainda do n.º 3 do art.º 5, porque apesar de se poder considerar um projeto, não cumpre o requisito dos 9 meses (tendo durado no máximo 6 meses).

No entanto o erro que sentenciou o caso foram correções efetuadas que enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre pressuposto de direito.

De acordo com o art.º 7 da MCOCDE, os lucros obtidos por uma entidade não residente apenas podem ser aqui tributados se forem imputáveis ao EE. Por sua vez o n.º 3 do art.º 7 da CDT estabelece que é permitido deduzir «as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável».

No caso em apreço é notória a clara falta de inclusão de diversos gastos, tais como remunerações de trabalhadores, despesas de direção e gerais de administração.

Não havendo, como é o caso, na contabilidade da Requerente elementos que permitiam calcular exatamente as despesas necessárias para a obtenção dos proveitos, pois não estão documentadas, o lucro tributável deve ser calculado através de métodos indiretos, como estabelece o art.º 87, n.º 1, al. b), da LGT, e não fazer o seu cálculo com base em elementos existentes, como se esses outros custos não existissem.

Existe aqui uma clara interpretação incorreta dos factos por parte da AT, que teria toda a legitimidade para efetuar a liquidação de IRC à requerente, mas caso tivesse tido uma posição correta dos factos.

4. Discussão dos resultados

Apresenta-se de seguida uma síntese das principais conclusões retiradas da análise normativa, descritiva e crítica dos acórdãos.

Figura 6 – Análise jurisprudencial em Portugal: síntese dos resultados

TRIBUNAL ARBITRAL - CAAD			
Data	Nº processo	Matéria Discutida	Decisão do Tribunal
14/05/2013	1/2013-T	Teste à existência de EE e imputação dos respetivos rendimentos da não residente à mesma	Existência de EE, no entanto sem imputação dos rendimentos à sucursal
01/10/2012	44/2012-T	Pagamentos feitos por uma empresa não residente a uma empresa residente em PT como contrapartida de serviços prestados estão abrangidos pela exceção do art.º 4, n.º 3, al. c), ponto 7)	Os rendimentos devidos pelos serviços prestados não podem ser considerados como sendo relativos a transportes, estando fora do âmbito da exceção do preceito em causa
26/10/2013	154/2013-T	Aplicação da dedução relativa à eliminação da DTE pela sucursal com EE em Portugal de lucros distribuídos por residentes	São dedutíveis na esfera da Sucursal os dividendos recebidos de residentes
31/10/2013	84/2013-T	Teste quanto à existência de EE em Portugal no âmbito de duas atividades	Existência de EE quanto a uma das atividades, no entanto correções efetuadas com vício de violação da lei e respetiva anulação da liquidação
TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO DO SUL			
29/01/2008	02161/07	Aplicação do art.º 36 A do EBF por uma Sucursal com EE em Portugal	Aplicabilidade do respetivo artigo
09/12/2009	03188/09	Os gastos imputados pela casa-mãe, a um seu EE é suscetível de tributação em sede de IVA	A resposta foi afirmativa (se existir um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida)
SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO			
07/05/2008	0200/08	Responsabilidade originária da sociedade Mãe por dívidas de Iva da sua sucursal com EE em Portugal	Sociedade é devedora originária

Como decorre da análise do quadro acima, não existe uma linha condutora na jurisprudência Portuguesa que nos permita evidenciar a existência de um EE e a sua

tributação. Como consequência existe uma grande dificuldade de interpretação do conceito, como é visível nos vários acórdãos evidenciados na figura anterior.

São diversos os problemas que surgem na análise ao conceito de EE. Os principais problemas devem-se à inexistência de um conjunto pré-definido de requisitos na análise ao conceito de EE e à não definição do requisito de instalação fixa necessária para que se esteja perante um EE.

Existem ainda problemas para uma sociedade não residente quando um seu EE recebe rendimentos provenientes de serviços prestados num terceiro EM distinto quer do Estado de residência, quer do EE, o qual pode não beneficiar de nenhuma CDT, mesmo que exista entre o estado de localização do EE e o terceiro EM, podendo ocorrer DTJ.

Maiores problemas surgem com o aparecimento da economia digital. Se o termo fixo já gera determinadas controvérsias na economia tradicional, quando se fala no comércio eletrónico, falamos de mobilidade de lugares de negócios o que torna o termo “fixo” o maior desafio da economia digital.

Gráfico 1 – Distribuição quanto a dúvidas no teste EE ou Tributação de EE

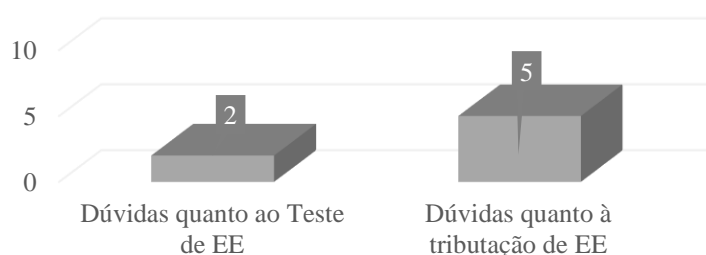
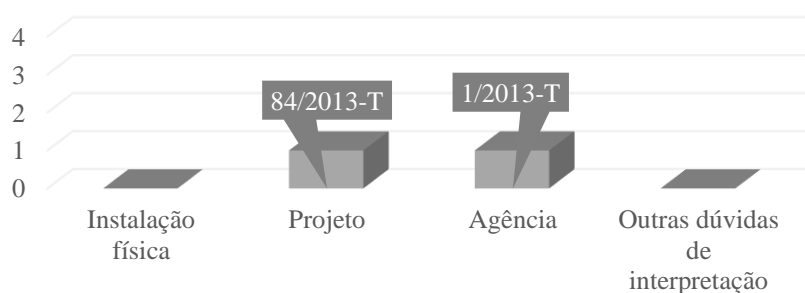


Gráfico 2 – Análises efetuadas ao teste de EE



Observamos, da análise dos gráficos, que as maiores dúvidas se prendem com a incerteza na tributação do EE. No entanto, nos acórdãos analisados, quando a dúvida se prendeu com o teste de EE, as dúvidas ocorreram no teste projeto e agência.

De seguida, vejamos, com base na nossa análise jurisprudencial, a resposta às nossas questões de investigação.

➤ **Quais os principais problemas de aplicação prática do atual conceito de EE na nova economia digital?**

Em termos gerais, os principais desafios levantados pela economia digital na tributação do rendimento, dividem-se em três grandes categorias.

A primeira está ligada ao elemento conexão, no qual o aumento contínuo das potencialidades das tecnologias digitais e a necessidade reduzida, em muitos casos, de uma presença física para exercer a sua atividade, combinado com o papel crescente dos efeitos de rede gerados por interações com o cliente, pode aumentar as dúvidas sobre se as atuais regras para determinar a conexão com uma jurisdição para efeitos fiscais são adequadas.

Em segundo temos o acesso aos dados, onde o crescimento da sofisticação das tecnologias de informação tem permitido que as empresas, na economia digital, reúnam e utilizem informações através das fronteiras de uma forma sem precedentes. Isto origina algumas questões na atribuição de valor criado a partir da geração de dados através de produtos e serviços digitais.

Por fim, temos o elemento caracterização, onde o desenvolvimento de novos produtos digitais, ou meios de serviços de entrega, gera incertezas em relação a uma caracterização apropriada dos pagamentos realizados no âmbito dos novos modelos de negócio, particularmente em relação à computação em nuvem. Na realidade, levantam-se questões de caracterização, para fins de tributação, a pessoa ou a entidade que fornece os dados numa transação.

➤ **Que propostas existem da OCDE e da UE para um novo conceito de EE?**

Para o novo conceito de EE a OCDE propõe que este tenha em consideração a celebração de um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços

digitais, totalmente desmaterializados, assinados remotamente entre a empresa e um cliente, que é residente, para efeitos fiscais, no país de mercado; A participação ativa de um número significativo de utilizadores (por exemplo, o número de contas ativas para plataformas sociais, o número de visitantes a sites, ou o número de utilizadores de ferramentas *online*); Um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país de mercado; A existência de pagamentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o *core business* da empresa; A presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, nomeadamente de marketing e de consultoria destinadas aos clientes residentes no país, que estão fortemente relacionados com a atividade principal da empresa.

Por sua vez, a UE, no que diz respeito ao EE, não tem nenhuma proposta em concreto para o novo conceito de EE. A UE, apenas incentiva os EM's a aplicar e a fazer uso das novas disposições propostas no art.º 5 do MCOCDE, nas convenções fiscais que tenham celebrado entre si ou com países terceiros.

➤ **O tratamento fiscal dos EE tem sido bem aplicado em Portugal?**

É este ponto o que acarreta mais dificuldades por parte da AT, sendo diversos os casos em que tem uma postura contrária à que acabou por ser decidida. “Assistimos” a um pouco de tudo ao longo do nosso estudo. Desde correções que enfermam de vício de violação de lei, as quais a AT queria fazer sem que houvessem na contabilidade elementos que permitissem calcular exatamente as despesas necessárias para a obtenção dos proveitos, à violação inclusive de diversos princípios, tais como:

- ✓ Liberdade de estabelecimento baseada na nacionalidade: a AT queria restringir a aplicabilidade do art.º 36 A do EBF a uma sucursal estabelecida em Portugal constituindo assim um tratamento discriminatório das entidades não residentes.
- ✓ Princípio do inquisitório: a AT exigia a liquidação de IVA por encargos que argumentava assumirem a natureza de prestações de serviços sem que os autos fornecessem os necessários elementos para qualificar tais despesas como prestações de serviços ou encargos gerais de administração.
- ✓ Princípio da não discriminação: a AT alegou que não se poderia trazer à colação

uma determinada convenção de Dupla Tributação celebrada entre dois países, por não estarem em causa matérias de DTI, mas sim DTE. Esta leitura estabeleceria assim que a tributação de um EE que uma empresa de outro Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante, ser nesse outro Estado menos favorável do que das empresas desse outro Estado.

A AT acabou ainda por proceder mal na leitura que teve quanto à existência de um contrato de agência, dar azo a um EE em Portugal. Depois de ter comprovado, e bem, que existia uma extensão de uma sociedade B por parte de A consubstanciando a existência de um EE em território nacional por parte desta, considerou que os valores relativos aos serviços prestados pela B aos clientes angariados por A deveriam ser imputados a esta e, assim, tributados em sede de IRC. No entanto esta interpretação é errada, uma vez que a sociedade B, será única relativamente à qual poderá ser liquidado os valores em litígio.

➤ **O conceito de EE em Portugal é de interpretação complexa, por parte dos intervenientes no sistema fiscal? Do lado do setor privado, qual a perceção dos contribuintes não residentes em relação ao conceito de EE? E do lado do setor público, o conceito de EE é complexo do ponto de vista da sua aplicação?**

É indiscutível a dificuldade que está por de trás do conceito de EE. A sua complexidade acarreta enormes dificuldades de interpretação a todos os intervenientes no sistema fiscal. No entanto, resulta evidente, da análise realizada, que no que se refere à aplicação do conceito de EE, ou seja, ao teste para saber se existe ou não EE em Portugal, não parece ser o que gera mais controvérsia aos intervenientes.

Do lado dos contribuintes não residentes parece claro que existe algum conhecimento no que se refere ao teste de EE. É verdade que no processo 1/2013-T o contribuinte nega haver EE pois defende que sempre atuou com independência em relação à sociedade B, o que ficou provado que não é verdade. Mas em dois processos que tratam igualmente deste tema, a posição que o contribuinte demonstra é quase totalmente acertada. No processo 84/2013-T não põem em causa os argumentos da AT que afirma quês estão cumpridos os requisitos para haver EE, apesar de ter ficado provado que estavam em causa duas atividades distintas e que uma delas não cumpria os

requisitos, e no processo 09876/16 alega e bem que não estão cumpridos os requisitos para a existência de EE. No lado da AT, também podemos afirmar que apesar de alguns erros a sua posição também demonstra conhecimentos na matéria. Erra no processo 84/2013-T ao considerar a atividade num todo e não considerar duas atividades como distintas em que uma delas não cumpria o requisito de temporalidade para ser considerado como EE, mas tendo a AT considerado que sim por ter englobado as respetivas atividades distintas numa só. Falha apenas mais uma vez no processo 09876/16, ao argumentar que havia um EE em Portugal quando se veio a provar que não havia nem elemento estático nem dinâmico para que tal realidade ocorresse.

Existem ainda mais dois processos referentes a dúvidas no teste ao EE, no entanto, a dúvida não se prende diretamente quanto ao teste de EE, mas sim se este conceito só se aplicará a um não residente, ou se também se pode aplicar a um residente, como é o caso de uma instalação na Madeira, de uma empresa portuguesa, pode ser considerada como EE da mesma para usufruir da taxa reduzida lá aplicada.

➤ **Das irregularidades identificadas, qual a posição da jurisprudência perante os casos que são submetidos à sua apreciação?**

Ao nível da 2ª instância verificamos uma jurisprudência muito mais cuidadosa e minuciosa a interpretar a lei e na obtenção da verdade judicial. Uma instância que a nosso ver teve sempre uma leitura e decisão correta dos casos.

O mesmo não se pode dizer dos tribunais de 1ª instância onde observamos que por vezes não fazem a melhor análise dos processos e acabam por tomar decisões erradas e precipitadas.

Temos o caso de uma reversão de uma sociedade com sede no estrangeiro por dívidas de IVA liquidadas a uma sua sucursal, na qual o tribunal de 1ª instância conclui que era ilegítima a reversão, tendo por sua vez o tribunal de 2ª instância decidido contrariamente ao concluir que a sociedade-mãe da sucursal é responsável pelo pagamento da dívida.

Situação idêntica teve o tratamento dado a uns encargos administrativos e operativos de uma sucursal imputados pela casa-mãe. Tribunal de 1ª instância assume os encargos como natureza de prestações de serviços alega haver lugar a liquidação do respetivo IVA. Vem posteriormente o tribunal de 2ª instância concluir que não havia

elementos para qualificar tais despesas como prestações de serviços, na qual efetivamente haveria liquidação de IVA, ou de encargos gerais de administração, onde neste caso não haveria facto tributário para tal liquidação.

5. Considerações finais

Da análise geral do conceito de EE e a sua tributação, podemos, em síntese, sublinhar as seguintes conclusões.

No nosso estudo identificámos um conjunto de testes que são necessários efetuar para se verificar se estamos ou não perante um EE. Nestes testes inclui-se o EE por instalação física, por projeto ou por agência.

Não existe um conjunto pré-definido de requisitos, ou seja, de pressupostos que, por si só, evidenciem a existência de um EE e a sua tributação, pelo que terá de se analisar caso a caso.

No que se refere ao conceito de EE para efeitos de IVA, uma das mais relevantes questões ainda em aberto é a relação entre este conceito e aquele aplicável para efeitos de tributação direta.

Parece claro que as situações que têm sido mais controversas de análise para a AT é sem dúvida a tributação dos EE em Portugal.

CAPÍTULO 4 – CONCLUSÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS

O conceito de EE é relevante no plano internacional e nacional, sendo crucial na tributação de empresas não residentes que levam a cabo atividades num determinado Estado. É um elemento de conexão que pode ser aferido mediante três testes distintos: existência de uma instalação física; existência de um projeto; existência de um agente.

Com este estudo analisamos a problemática da interpretação e aplicação do conceito de EE, comparando ainda o conceito adotado no direito nacional com o do MCOCDE.

Verifica-se existirem algumas diferenças, entre o CIRC e o MCOCDE, tornando o conceito de EE adotado no CIRC bastante mais amplo do que o do MCOCDE, englobando um maior número de situações que podem constituir-se EE, no sentido de privilegiar a tributação na fonte, isto é, em Portugal.

Sendo a tributação pela lei interna sujeita a um regime e taxas mais “pesadas”, uma entidade que desenvolva a sua atividade por via de um EE, e que seja residente num país com o qual Portugal não tenha celebrado uma CDT, terá assim um tratamento mais desfavorável que uma entidade que desenvolva a sua atividade por via de um EE, mas que seja residente num país com o qual Portugal tenha celebrado uma CDT.

Esta aplicação, apesar de revelar-se útil para evitar a fuga à tributação por parte de empresas não residentes, torna o país menos competitivo fiscalmente e introduz maior complexidade à interpretação e aplicação do conceito, requerendo uma análise casuística e o recurso da AT ou a decisões judiciais.

Já no que se refere ao conceito de EE para efeitos de IVA, uma das mais relevantes questões ainda em aberto é a relação entre este conceito e aquele aplicável para efeitos de tributação direta.

É de salutar esta aproximação *de facto* do conceito do IVA ao conceito resultante da tributação direta, sufragando-se o entendimento de que seria desejável uma harmonização do conceito de EE para efeitos de tributação sobre o rendimento e do sistema comum do IVA, no sentido de, por essa via, se agilizar o combate a fenómenos de elisão fiscal.

Face à globalização do comércio internacional e ao aumento da velocidade das transações internacionais, são as características da “fixidez” e do “grau de permanência” que carecem de maior grau de atualização, dado existirem muitos negócios que assumem uma natureza não fixa e um grau de permanência reduzido ou de curto prazo, mas em que as suas atividades assumem uma natureza principal, e face ao seu volume ou à complexidade das operações, justificam a sua tributação através de EE no país da fonte.

Pode concluir-se que o atual conceito de EE previsto no MCOCDE, tal como o analisamos, não se adequa à realidade do comércio eletrónico, pois foi concebido para se aplicar a uma realidade material e não digital, devendo por isso ser adaptado, e permitir a tributação do comércio eletrónico no Estado da Fonte.

Deve, então, criar-se um novo conceito para tributar o comércio eletrónico, e ainda, desenvolver um mecanismo que permita uma maior comunicação e cooperação entre as várias Administrações Fiscais, de forma a permitir a partilha de informação e dados, para evitar que haja evasão fiscal no âmbito da tributação do comércio eletrónico.

Em consequência, o projeto BEPS propôs 15 medidas de ação com o objetivo de evitar a erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros.

O regime do EE é aplicável mediante uma análise factual, o que significa que é fundamental que haja uma interpretação harmonizada das disposições que lhe dizem respeito.

Do nosso ponto de vista, o sucesso deste projeto vai depender, em muito, da troca de informações e da coordenação entre todas as partes, sendo uma das razões para a criação do BEPS o receio das consequências de uma implementação autónoma por parte dos Estados.

Concluimos que as propostas apresentadas pelo projeto BEPS no que se refere ao conceito de EE constitui um progresso considerável, no entanto aparenta ir um pouco além do que achamos que deve ser um meio termo entre os interesses económicos das empresas e os interesses de arrecadação de receita dos Estados.

Observamos que os atuais problemas de aplicação do conceito de EE na nova economia global e digital, analisados no relatório BEPS, estão em linha com os identificados pela jurisprudência fiscal portuguesa, o que reforça a necessidade de modificar e adaptar o conceito de EE a esta nova realidade.

Concluimos que um novo conceito de EE terá de passar forçosamente por uma nova relevância da configuração do lugar de negócios como elemento central do EE, aferindo, desta forma as relações deste elemento material com o SP e com a atividade que o mesmo desenvolve. Como elementos de conexão a tendência será recorrer ao elemento de “presença digital significativa”.

Como limitações desta investigação, apontamos o facto de a mesma se basear unicamente nos acórdãos de tribunais administrativos, ficando de fora as decisões dos tribunais fiscais, assim como as decisões administrativas e os casos que não foram objeto de contestação, o que reduz substancialmente a amostra estudada. Na verdade, trata-se de uma análise restrita de acórdãos, dado que selecionamos apenas sete para o efeito, a qual não permite retirar conclusões generalizadas.

Entendemos, assim, que em investigações futuras, uma análise mais extensa poderá revestir-se de interesse, no sentido de elaborar um estudo, que permita definir um grupo generalizado dos testes realizados para saber se estamos perante um EE, o qual poderá tornar-se uma importante ferramenta de auxílio para académicos, contribuintes e AT. A partir desse estudo, podemos analisar quais as atividades e em que moldes se verifica com maior regularidade que se está perante um EE.

Outra linha de investigação futura seria um estudo comparativo da existência de EE e da sua tributação, com outro país, de maneira a comparar se os problemas identificados são semelhantes ou divergentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abreu, José Carlos (2012) *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica.

Abreu, José Carlos (2016), *O estabelecimento estável na tributação directa e na tributação indirecta – um estudo comparado dos direitos espanhol e português*. Tese de doutoramento em Direito da Universidade de Vigo. Vigo.

Agüero, Antonia Agulló (1999) “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico” *Actualidad Informática Aranzadi*.

Afonso, Brigas; Costa, Paulo (2016), Ponto de situação dos trabalhos na União Europeia e na OCDE – Principais iniciativas do Trimestre. *Finanças Públicas e Direito Fiscal* (3 VIII) (Abril 2016), 251-257.

A. Arnaldo (2011) “O conceito de ‘estabelecimento estável’ em sede de IVA, em particular nas regras gerais de localização de serviços, e o regulamento de execução nº 282/2011 do Conselho” *Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº 46 (Abril/junho 2011), 17-44.

Barros, Ana; Lopes, José Carlos (2010) “O Conceito de Estabelecimento Estável e a dupla tributação internacional” XIV Encuentro AECA, Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones, <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2729/1/Estabelecimento%20est%C3%A1vel.pdf>, 1-14 [10 de setembro de 2016].

Brites, Ana (2017), *A economia digital e os desafios da tributação: análise das propostas recentes da OCDE e da EU*. Dissertação de mestrado em contabilidade e fiscalidade empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC). Coimbra.

Benito, David Elvira (2007) *El establecimiento permanente*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Caliendo, Paulo (2005) *Estabelecimentos permanentes no Direito Tributário Internacional*. São Paulo.

Cardona, Maria Celeste (1995) “O Conceito de Estabelecimento Estável – Algumas reflexões em torno deste conceito, in Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 171, 245-277.

Carrol, Mitchell. B. (1933) *Méthodes de ventilation des revenus imposables. L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, Genebra.

Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (2013), *Relatório sobre a luta contra a fraude fiscal, a evasão fiscal e os paraísos fiscais*. Parlamento Europeu, <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//PT> [8 de janeiro de 2018].

Costa, Paulo Nogueira; Machado, Jónatas (2016) *Manual de Direito Fiscal - Perspetiva Multinível*. Almedina.

Correia e Vale; Maria de Lourdes (1973). “A Tributação das Empresas com Estabelecimentos Estáveis no Estrangeiro” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 179-180, Nov.-Dezembro 1973, 7-45.

Conselho da União Europeia (21 de junho de 2016) “Elisão fiscal das empresas: Conselho define posição sobre as regras antielisão fiscal” <http://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2016/06/21/corporate-tax-avoidance/pdf> [20 de janeiro de 2018].

Courinha, Gustavo Lopes (2001) “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte” *Fiscalidade*. n.º6, Abril de 2001, Edição do Instituto Superior de Gestão.

Coutinho, Clara Pereira; Chaves, José Henrique (2002) “O estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal” *Revista Portuguesa de Educação*. 15(1), 221-243.

Crowlwy, Brendan; O’Brien, Cora (2015) “BEPS: The Smaller-Economy Perspective” *Irish Tax Review*. Dublin, Vol.28, n.º1, 65-68, IBFD.

Cunha, Patrícia Noiret (2006) *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*. Coimbra: Coimbra Editora.

Cunningham, Kevin (2016) “The Post-BEPS World of Permanent Establishment” *Tax Notes International*. Falls Church, Vol. 82, n.º5, 503-510.

C. Flynn & Stephan Bates (2016) “The impact of BEPS on the digital economy” *International Tax Review*, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3535777/The-impact-of-BEPS-on-the-digital-economy.html> [06 de agosto de 2017].

- Daurer, Veronika (2014) *Tax Treaties and Developing Countries - Series on International Taxation*. Wolters Kluwer, Vol. 44.
- De Wilde, Maarten (2015) “Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why ‘Online Profits’ Are So Hard to Pin Down” *Intertax*. 43 (12).
- Dourado, Ana Paula (1991) “Tributação do Investimento Estrangeiro, O Conceito de Estabelecimento Estável” *Revista Fisco*. 29, 41-45.
- Dourado, Ana Paula (1993) “Tributação da prestação de serviços por uma filial a uma empresa-mãe não residente” *Revista Fisco*. 53, 45.
- Dourado, Ana Paula (2015) “The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEP” *Intertax*, https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax_2016.pdf. [08 de agosto de 2017].
- Ehrenzweig, Albert A.; Koch, Fritz E. (1949) *Income Tax Treaties*. Nova Iorque: Commerce Clearing House, 103.
- Ernick, David (2013) “Base Erosion, Profit Shifting And the Future of the Corporate Income Tax” *Tax Management International Journal*, 42.
- Feria, Rita; Carvalho, Ana (2013) “Daimler e Welbory: O conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA” *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano VI, n.º 2, 193-226.
- Grajales, Francisco A. G. G. (2010) *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Editorial Comares.
- Guimarães, Vasco Branco (2000) “O conceito de Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 188, 155-184.
- Guimarães, Vasco Branco (2001) “A tributação do comércio eletrónico” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 403, p. 7.
- Katz, E. (1997) “Le commerce électronique. Oportunities et défis pour les gouvernements. La question de la protection des consommateurs” *Reveu Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*, 3.
- Leitão, Luís M. T. Menezes (2007) *Estudos de Direito Fiscal – Volume II*. Coimbra: Almedina.

- Meirinhos, Manuel e Osório, António (2010) “O estudo de caso como estratégia de investigação em educação”, EDUSER, Vol. 2, <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/3961/1/O%20estudo%20de%20caso%20como%20estrat%C3%A9gia%20de%20investiga%C3%A7%C3%A3o%20em%20educa%C3%A7%C3%A3o.pdf> [01 de setembro de 2016].
- Mesquita, Maria M. Cordeiro (1998) “As Convenções sobre Dupla Tributação” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 179, 103-113.
- Miller, Angharad; Oats, Lynne (2016) *Principles of International Taxation*. Fifth Edition, Bloomsbury.
- M. Pedro Nuno (2016) “IVA, Estabelecimento Estável e Obrigação de Registo”, <https://pt.linkedin.com/pulse/iva-estabelecimento-est%C3%A1vel-e-obriga%C3%A7%C3%A3o-de-registo-monteiro> [01 de agosto de 2017].
- Nabais, José Casalta (2010) *Direito Fiscal*, 6ª Ed. Coimbra: Almedina.
- Neves, António Beja (1991) “O Conceito de Estabelecimento Estável. Tributação do Investimento Estrangeiro” *Revista Fisco*. 29, 33-40.
- OCDE (2011) *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- OECD (2013), *Action Plan and Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> [23 de setembro de 2017].
- OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shipping*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en> [23 de setembro de 2017].
- OCDE (2013) *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património: versão condensada, 22 Julho de 2010* / *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (210), do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- OECD (2014), *Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt> [23 de setembro de 2017].
- OECD (2015) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> [24 de setembro de 2017].

OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> [24 de setembro de 2017].

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> [24 de setembro de 2017].

OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, 75-76 [24 de setembro de 2017].

Owens, J. (1998), “El inspector financiero llega al espacio cibernético” *Hacienda Pública Española*, 144.

Palmeira, Carla (2006) “O Estabelecimento Estável nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU” *Instituto de Direito das Empresas e Trabalho*. 4, 54-95.

Pereira, Manuel H. Freitas (2011) *Fiscalidade*. Coimbra: 4ª Ed., Almedina.

Pereira, Paula Rosado (2013) *O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional - Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier - vol. 2*. Coimbra: Almedina, 571-586.

Pereira, R. R. (2016). O Conceito de Estabelecimento Estável. In C. d. Judiciários, *Direito Fiscal Internacional Europeu* (p. 16-26). Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.

Peters, Carmel (2015) “Developing Countries Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” *Bulletin for International Taxation*, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_G20OecdBeps.pdf [01 de setembro de 2016].

Pires, Manuel (1984) *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 730 e 744-758.

Pires, Manuel; Calçada Pires, Rita (2010) *Direito Fiscal - 4ª Ed*. Coimbra: Almedina.

Pires, Rita Calçada (2011) *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico: desvendar mitos e construir realidades*. Almedina.

PWC (2015), “Revamped dependent agent rule a marked change in the OECD’s final BEPS permanent establishment report” *Tax Policy Bulletin*. October 2015, 1-2.

Rädler, J. Albert (2004) “Recent trends in European and internacional taxation” *Intertax*. nº 8/9, Agosto/Setembro, 370.

Ramón, Falcón y Tella (1998) “Tributación e ‘internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al ‘bit tax’” *Quincena Fiscal*, 10.

Rosa, Eugénio (2016) “A DIMENSÃO DA EVASÃO E FRAUDE FISCAL EM PORTUGAL E POR QUE RAZÃO É IMPORTANTE QUE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL CONHEÇA OS SALDOS DAS CONTAS BANCÁRIAS”, <http://www.eugeniorosa.com/Sites/eugeniorosa.com/Documentos/2016/40-2016-evasao-fraude-fiscal.pdf> [20 de janeiro de 2018]

Sanches, Saldanha (2006) *Os Limites do Planeamento Fiscal- - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacionalde..* Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, Saldanha (2007) *Manual de Direito Fiscal - 3.ªEdição*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, Saldanha (2009), A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios. *Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal* (38) (Abril-Junho 2009), p. 146-156.

Santos, António; Lopes, Cidália (2016), *Tax Sovereignty, Tax Competition and the BEPS Concept of Permanent Establishment*”.

Teixeira, Manuela Duro (2007) *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.

Terra, Bem J. M.; Wattel, Peter J. (2008) *European Tax Law - 5ª Ed*. Kluwer.

Xavier, Alberto (Colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier) (2011), *Direito Tributário Internaciona - 2ª Edição Actualizada*. Coimbra: Almedina.

Yin, R. K. (2009) *Doing case study research - 4th ed.* Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

Jurisprudência in <http://www.caad.org.pt>

Acórdão do CAAD, de 14/05/2013, processo n.º 1/2013-T

Acórdão do CAAD, de 01/10/2012, processo n.º 44/2012-T

Acórdão do CAAD, de 26/10/2013, processo n.º 154/2013-T

Acórdão do CAAD, de 31/10/2013, processo n.º 84/2013-T

Jurisprudência in <http://www.dgsi.pt>

Acórdão do STA, de 07/05/2008, processo n.º 0200/08

Acórdão do STA, de 07/01/2009, processo n.º 0669/08

Acórdão do STA, de 14/01/2015, processo n.º 058/14

Acórdão do STA, de 11/05/2016, processo n.º 0351/14

Acórdão do TCAS, de 29/01/2008, processo n.º 02161/07

Acórdão do TCAS, de 29/01/2008, processo n.º 03188/09

Acórdão do TCAS, de 29/01/2008, processo n.º 03310/09

Acórdão do TCAS, de 29/01/2008, processo n.º 09876/16

Acórdão do TCAS, de 29/01/2008, processo n.º 09658/16

Legislação in www.portaldasfinancas.gov.pt

CIRC

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo

Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro

Legislação in www.eur-lex.europa.eu

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)

Diretiva N.º 2008/8/CE, de 12 de fevereiro

Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016

Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011

Legislação in www.pgdlisboa.pt

Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro

DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto